



**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UNB**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**GILSIVAN DA SILVA BARBALHO**

**DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

**BRASÍLIA**

**2017/2**



**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UNB**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**GILSIVAN DA SILVA BARBALHO**

**PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília - UnB.

Orientador: Prof. Dr. Antônio de Moura Borges.

**BRASÍLIA**

2017/2

## TERMO DE APROVAÇÃO

**GILSIVAN DA SILVA BARBALHO**

### **PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel perante a Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, pela seguinte banca examinadora:

---

Antônio Moura Borges  
Professor Doutor e Orientador

---

Maurin Almeida Falcão  
Professor Doutor e Examinador

---

Eusébio Tolentino Braga  
Especialista e Examinador

## **DEDICATÓRIAS**

Dedico este trabalho a minha amada família, em especial aos meus pais – Maria da Conceição e Francisco –, irmãos – Gilsomar, Gildson e Gildemar –, a minha querida esposa – Célia –, aos meus filhos – Érik e Gislaine –, e ao meu neto João Pedro.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a compreensão e paciência de minha esposa e meus filhos durante toda esta jornada desde o início deste curso principalmente por se tratar do terceiro curso de graduação.

Agradeço também aos meus pais por ter sempre se esforçado a fim de que seus filhos se desenvolvam materialmente e intelectualmente apesar das dificuldades financeiras que enfrentavam.

Por fim, mas não menos importante, agradeço ao meu professor, Doutor Antônio de Moura Borges, que prontamente aceitou o convite de ser o meu orientador.

“ (...) Compositor de destinos  
Tambor de todos os ritmos  
Tempo, tempo, tempo, tempo  
Entro num acordo contigo  
Tempo, tempo, tempo, tempo  
(...)”. (Veloso, 2017).

## RESUMO

O presente estudo aborda o tema prescrição e decadência em direito tributário, fazendo uma abordagem partindo do direito como um todo, principalmente do direito civil que tratou o tema a mais tempo e muito contribuiu com o direito tributário no desenvolvimento destes institutos. Também foi tratado o tema sonegação fiscal e elisão fiscal que interferem no início da contagem dos prazos decadenciais e também prescricionais. Para se ter estabilidade nas relações sociais é que se desenvolveu tais institutos e dessa forma foram levados em consideração a interferência dos tipos de lançamentos tributários, do conceito de lançamento definitivo para se iniciar a contagem dos prazos prescricionais. Quanto às prescrições foram observados os elementos que determinam a suspensão e a interrupção de seus prazos e a forma como se reinicia a sua contagem, uma vez ausentes os elementos que determinaram a paralisação dos mesmos. O direito do contribuinte quanto à restituição de valores pagos indevidamente foi analisado com sua especificidade. Foi abordada a necessidade de lei complementar para tratar de normas gerais sobre o tema e também a Lei Complementar nº 118/2005 que deu nova interpretação aos institutos em análise e a interpretação dada pelo STJ que demarcou em dois períodos distintos em seus julgados que considerou que antes da vigência da referida lei se tem uma decisão e depois da vigência da mesma se tenha outro resultado. Por fim, concluir-se a presente pesquisa sintetizando tudo que foi explanado procurando se chegar à solução das principais controvérsias da doutrina e da jurisprudência que tentam solucionar o vazio de disposições presentes no Código Tributário Nacional bem como as soluções apresentadas pelos estudiosos do assunto.

Palavras chave: lançamento, prescrição, decadência, crédito tributário.

## RESUMEN

El presente estudio aborda la cuestión de prescripción y decadencia en el derecho tributario, haciendo un enfoque basado en la ley como un todo, especialmente del derecho civil que tratan el tema a más tiempo y mucho contribuyó con el derecho tributario en el desarrollo de estos institutos. También se abordó el problema de la evasión fiscal y la elusión de impuestos que interfieren en el inicio del cómputo de plazos decadenciales y precricionales. Para que haya estabilidad en las relaciones sociales es que desarrollaron tales institutos y, por lo tanto, se tomaron en consideración la interferencia de los tipos de lanzamiento. Del concepto de lanzamiento definitivo para iniciar el recuento de las limitaciones de tiempo. Según las necesidades se cubrieron los elementos que determinan la suspensión y la interrupción de los plazos previstos y cómo reiniciar su recuento, una vez desaparecidos los elementos que llevaron a la parálisis de los mismos. El derecho del contribuyente para la devolución de los importes indebidamente pagados se analizó con su especificidad. Se discutió la necesidad de la Ley Complementaria para tratar de la normas generales sobre este tema y también la Ley Complementaria n° 118/2005, que le dio una nueva interpretación a los institutos en el análisis y la interpretación dada por el STJ que demarcado en dos períodos distintos en su juzgado que considera que antes de la edición de la citada ley se tiene una decisión y después de la edición de la misma si tiene otro resultado. Por último, para concluir el presente estudio que resume todo lo que fue explicado tratando de llegar a la solución de las principales controversias de la doctrina y de la jurisprudencia que intenta solucionar el vacío de las disposiciones presentes en el Código Tributario Nacional, así como las soluciones presentadas por los estudiosos del tema.

Palabra clave: Lanzamiento, prescripción, decadencia, crédito tributario.



## **LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS**

A.C. - antes de Cristo

AgRg. - Agravo Regimental

CC/1916 - Código Civil de 1916

CTN - Código Tributário Nacional

DF- Distrito Federal

Dje - Diário da Justiça eletrônico

Ed. - edição

ERESP - Embargos em Recurso Especial

GO - Goiás

ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano

LC - Lei Complementar

MG- Minas Gerais

NCC/2002 - Código Civil de 2002

Pg. - Página

RESP - Recurso Especial

RJ - Rio de Janeiro

SC - Santa Catarina

SP - São Paulo

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>CAPÍTULO 1 - PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA NO DIREITO BRASILEIRO.....</b>	<b>13</b>
1.1. Prescrição e decadência no Direito Civil.....	13
1.1.1. Causas que suspendem a prescrição.....	17
1.1.2. Causas que interrompem a prescrição.....	17
1.2. Prescrição e decadência no Direito Penal.....	18
<b>CAPÍTULO 2 – MEIOS DE EVITAR A TRIBUTAÇÃO.....</b>	<b>19</b>
2.1. Sonegação fiscal.....	19
2.2. Planejamento tributário.....	21
<b>CAPÍTULO 3 - DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>23</b>
3.1. Obrigação tributária.....	23
3.2. Lançamento e crédito tributário.....	23
3.3. Revisão, alteração, anulação, anulabilidade e reforma do lançamento.....	26
3.4. Espécies de lançamentos e prazos de decadência e prescricionais.....	28
<b>CAPÍTULO 4 – CONTROVÉRSIAS DOUTRINÁRIAS E JURISPRUDENCIAIS.....</b>	<b>33</b>
4.1. Fenômeno da constitucionalização.....	33
4.2. Novos paradigmas para o ato administrativo.....	34
4.3. Controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais.....	35
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>70</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>74</b>

## INTRODUÇÃO

O decurso do tempo no direito tributário tem importância crucial tanto para os agentes do Estado encarregados do lançamento e cobrança do crédito tributário que veem este fator interferir nas prioridades de seus trabalhos para que consigam realizar a contento o seus deveres sem que incorram em penas provenientes de procedimentos disciplinares bem como para os contribuintes que procuram livrar-se de determinados encargos financeiros que não são mais exigíveis em virtude de já estarem alcançados por uma das formas de extinção do crédito tributário.

O correr do tempo também interfere no direito do contribuinte quanto à restituição do indébito tributário. Assim, prescrição e decadência em direito tributário tem importância ímpar na relação entre Fisco e contribuinte.

O problema de pesquisa é determinar quando ocorre a extinção do crédito tributário em razão da morosidade do Estado em fazer o lançamento do crédito tributário e também de o contribuinte reaver os valores pagos indevidamente em razão da demora em solicitar administrativamente tal restituição ou propor a competente ação judicial com este intuito.

O objetivo geral é conceituar e analisar os diversos temas que interferem na ocorrência de prescrição e decadência do crédito tributário e especificamente identificar as situações em que não houveram resolução adequadas e propor maneiras de resolvê-las.

As variáveis serão qualitativas no sentido de chegar a conclusões sobre diversas opiniões suscitadas pela doutrina e jurisprudência de forma a se obter a mais coerente com os princípios de direito tributário e também com o processo de constitucionalização do direito e dos novos paradigmas para o direito administrativo.

A hipótese colocada no presente trabalho é de que em diversas situações as soluções tanto da jurisprudência quanto da doutrina não foram as mais adequadas violando o princípio da razoabilidade e proporcionalidade.

Para haja estabilidade nas relações sociais é necessário que tanto o direito de lançamento da obrigação tributária quanto o direito de exigir judicialmente o crédito tributário não perjure indefinidamente, pois isto traria grandes prejuízos a todos os envolvidos porque

tanto o Fisco como também o contribuinte teriam que prestar contas de situações que envolveriam uma busca a um passado muito distante.

Assim, o código tributário nacional disciplinou a forma de extinção do direito de lançamento e da exigência do crédito tributário punindo a inércia do titular do direito que não o exerceu no tempo adequado. A mencionada inércia altera a relação jurídica no sentido de que não se possa mais exigir o crédito tributário que se extinguiu pela ocorrência da decadência ou da prescrição tributária estabelecida pela lei.

No meio acadêmico, é muito comum a confusão dos dois institutos. No presente trabalho, faremos a distinção quando se trate de decadência e quando se trate de prescrição. Utilizaremos como marcos o lançamento válido, o lançamento definitivo e a sequência da ocorrência dos referidos institutos.

A responsabilidade aos agentes do Estado pela inobservância destes prazos faz com que seja de grande relevância a distinção dos mencionados institutos, fazendo com que se evite a perseguições de agentes estranhos ao fenômeno em questão.

Embora existam as disposições do Código Tributário Nacional estabelecendo especificamente os prazos de prescrição e decadência, temos que levar em consideração a evolução da doutrina e da jurisprudência que afetaram consideravelmente a forma de interpretar a contagem destes prazos.

A prescrição e a decadência em direito tributário sofreram muita interferência da doutrina e da jurisprudência que procuraram dar soluções aos problemas práticos enfrentados principalmente dentro da falta de previsão legislativa que gerou muita confusão. As mudanças de interpretação do Superior Tribunal de Justiça também acabaram por tornar mais intrincado o entendimento mais lógico sobre o assunto, pois a citada Corte ora aplicou uma solução por determinado tempo e, depois, mudou radicalmente o seu posicionamento.

Assim, partindo dos conceitos e soluções doutrinários e da jurisprudência, tentaremos uma interpretação adequada aos vários problemas mais em voga e mais frequentes nas discussões sobre o tema da prescrição e da decadência em direito tributário.

O assunto é muito vasto e por consequência é necessário um filtro para que possamos desenvolver nesta monografia de graduação tantas questões que ainda hoje não encontram soluções adequadas ou que apresentam muitas soluções devido às variadas formas de interpretações. Daí que não é possível analisar todas as questões e teremos que ficar com as que, ao nosso ver, são as principais tanto do ponto de vista do interesse de quem fiscaliza tributos quanto de quem sofre a ação do Estado. Muitas vezes o contribuinte tem o seu direito à restituição de tributo frustrado pelas mesmas razões que o fisco. Ou seja, a inércia do

contribuinte em tomar as providências necessárias para evitar que o seu direito de restituição se perca em consequência da ocorrência de prescrição e de decadência.

No primeiro capítulo, abordaremos a prescrição e a decadência no direito brasileiro, principalmente no direito civil que é o ramo mais antigo do direito. Tal ramo do Direito abordou o tema e trouxe muitas contribuições para que o direito tributário tivesse conhecimento dos referidos institutos. Daremos ênfase à questão histórica e às alterações ocorridas no direito civil quanto ao tratamento desses institutos. Também levaremos em consideração o direito penal.

No segundo capítulo, abordaremos os meios para se evitar a tributação, como a sonegação e a elisão fiscal tendo em vista que a existência do ilícito ocasionado pela sonegação altera em certos casos os prazos decadenciais. Por outro lado, a elisão fiscal é um procedimento lícito utilizado pelos contribuintes que visam à diminuição do impacto dos tributos nas empresas. Tal procedimento lícito não interfere na contagem dos prazos decadenciais. Assim, existe a necessidade de diferenciação entre estes dois conceitos. Também abordaremos o tema do planejamento fiscal e da lei antielisão fiscal.

No terceiro capítulo, abordaremos a prescrição e a decadência no direito tributário procurando diferenciar os dois institutos. Também analisaremos os tipos de lançamentos tributários e seus efeitos sobre os prazos de decadência e ainda como o lançamento definitivo interfere nos prazos prescricionais. Neste último capítulo, também analisaremos a prescrição e a decadência do direito do contribuinte à repetição do indébito tributário e as causas suspensivas e interruptivas do prazo prescricional.

No quarto capítulo, analisaremos as principais controvérsias geradas na doutrina e na jurisprudência sobre a prescrição e decadência no direito tributário procurando solucioná-las mediante a aplicação do fenômeno da constitucionalização do direito e dos novos paradigmas para o ato administrativo, bem como da interpretação e soluções apresentadas pelas mesmas.

## CAPÍTULO 1 - PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA NO DIREITO BRASILEIRO

### 1.1. Prescrição e decadência no Direito Civil:

Prescrição e decadência são institutos que são inerentes ao Direito como um todo e assim é utilizado principalmente nos direitos civil, penal e tributário. Mas, cada ramo possui as suas peculiaridades. Desta forma, começaremos pelo direito civil onde o código mais recente, de 2002, já apresenta uma discriminação entre prescrição (NCC/2002, arts.189 a 196) e decadência (NCC/2002, arts. 207 a 211) diferentemente do anterior código civil, de 1916, que tratava tanto a decadência como a prescrição como se fosse tudo prescrição (CC/1916, arts. 161 a 167).

O novo código civil inovou em relação ao anterior ao permitir que o juiz reconheça de ofício a decadência, exceto a decadência convencional, o que antes não era permitido, uma vez que não poderia, sem a invocação das partes, conhecer da prescrição de direitos patrimoniais (CC/1916, art. 166).

O intuito da decadência e da prescrição é estabelecer uma forma de extinguir um direito em face da inércia de seu titular em exercê-lo. Um direito não pode ficar eterno, pois traria grandes prejuízos para os envolvidos em administrá-los. Assim, para entendimento do tema, é importante as lições de Flávio Tartuce que assim dispõe sobre os institutos:

É antiga a máxima jurídica segundo a qual o exercício de um direito não pode ficar pendente de forma indefinida no tempo. O titular deve exercê-lo dentro de um determinado prazo, pois o direito não socorre aqueles que dormem. Com fundamento na pacificação social, na certeza e na segurança da ordem jurídica é que surge a matéria da prescrição e da decadência. Pode-se ainda afirmar que a prescrição e a decadência estão fundadas em uma espécie de boa-fé do próprio legislador ou do sistema jurídico. (Tartuce., 2016, pg. 309).

Decadência é a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de ser exercida dentro de um prazo prefixado, mas o prazo esgotou-se sem que esse exercício tivesse sido verificado. (Leal, 1978, pg. 101).

O termo decadência tem origem remota no verbo latino *cadere* que significa cair e é acompanhado pelo prefixo latino *de* (de cima de) e do sufixo latino *entia que* denota ação ou estado, significando literalmente a ação de cair ou estado do que caiu (Leal, 1978, pg. 3).

Vale lembrar que o direito origina-se de um fato que a lei atribui eficácia de gerá-lo podendo resultar de vontade humana ou não. Mas, para torná-lo efetivo, pode o agente ou a lei subordinar o seu exercício a determinado período de tempo sob pena de caducidade (...). Assim, o objeto da decadência é bem explicitado nas palavras de Câmara Leal: “O objeto da decadência, portanto, é o direito, que por determinação da lei ou da vontade do homem, já nasce subordinado à condição de exercício em determinado lapso de tempo” (Leal, 1978, pg. 105).

Por outro lado, a prescrição apresenta duas modalidades: a) as prescrições aquisitivas que nosso código civil adotou para as ações aquisitivas de propriedade denominando-as de usucapião; e b) as prescrições extintivas das ações que é a que nos interessa no presente trabalho.

Logo, “prescrição extintiva é a extinção de uma ação ajuizável em virtude da inércia de seu titular durante um certo lapso de tempo, na ausência de causas preclusivas de seu curso”. (Leal, 1978, pg. 12).

Já a aquisição de direito real pelo decurso de tempo é chamada de prescrição aquisitiva e ocorre quando o possuidor que possui ânimo de ser dono exerce por período fixado pelo legislador o domínio ou outro direito real sobre coisas móveis ou imóveis. Assim, o transcurso do tempo e a posse podem resultar em aquisição de direito real pela usucapião.

Ao contrário, a prescrição extintiva, que de agora em diante chamaremos simplesmente prescrição.

Tem origem no direito pretoriano onde o pretor deveria em cada litígio nomear um juiz a quem predeterminava a orientação do julgamento por meio de fórmulas. Pela *lex Aebutia*, foi dado ao pretor o poder de criar ações não previstas no direito honorário. Assim, o pretor introduziu as ações temporárias em que eram fixados prazos para sua duração em contraste com as ações perpetuas do direito quirritário” (Leal, 1978, pg. 4).

A citada *lex aebutia* foi editada entre 149 - 126 a.C. (Giordani, 1996, pg. 103).

O fenômeno subjetivo e voluntário da inércia e o fenômeno objetivo do tempo são os agentes extintivos de direitos e adquirem o caráter de fatos jurídicos. Em relação ao objeto da prescrição, existem duas correntes. A primeira que abarca a maioria dos civilistas alemães que entendem que o objeto da prescrição é o direito de ação. Por outro lado, a segunda corrente dos civilistas franceses e italianos considera como objeto da prescrição a extinção da obrigação e dos direitos a ela correlatos (Leal, 1978, pg. 8-9).

A prescrição tem fundamento em ordem pública objetivando extinguir a pretensão de exigir judicialmente a prestação inadimplida. Nos termos do excerto de Maria Helena Diniz, tem-se que:

Realmente, esse instituto é uma medida de ordem pública para proporcionar segurança às relações jurídicas, que se comprometeriam ante a instabilidade decorrente do fato de se possibilitar o exercício da ação por tempo indeterminado. E, portanto, uma pena para o negligente, que deixa de exercer seu direito de ação

dentro de certo prazo, diante de uma pretensão resistida. Trata-se de uma sanção adveniente. (Diniz, pg. 362)

No Brasil, o Código Civil adotou a corrente dualista pelos motivos bem explicado por Câmara Leal:

Se a inércia é a causa eficiente da prescrição, esta não pode ter como causa imediata o direito, porque o direito, em si, não sofre extinção pela inércia de seu titular. O direito, uma vez adquirido, entra como faculdade de agir (*facultas agendi*) para o domínio da vontade de seu titular, de modo que o seu não uso, ou não exercício, é apenas uma modalidade externa dessa vontade, perfeitamente compatível com sua conservação (Leal, pg. 10).

Assim, é contra a inércia da ação e não do direito que a prescrição age com o intuito de restabelecer a estabilidade do direito de forma a desfazer o estado de incerteza que se originou da perturbação não removida pelo seu titular.

É importante salientar que Beviláqua (§ 77, n° II, apud Leal, 1978, pg. 16) negava que a prescrição seja um castigo à negligência (Apud Leal, 1978, pg. 16). Mas, João Mendes Júnior (2ª ed,pg 176, apud Leal, 1978, pg. 16) a partir da lição de SAVIGNY (Trad. Esp., IV, § 237, apud Leal, 1978, pg. 16) baseada em fontes romanas, o afirma.

O fundamento da prescrição é de ordem pública e tem por objeto extinguir a pretensão de exigir judicialmente o cumprimento da obrigação. Dessa forma, a prescrição, pelo atual Código Civil, não é a extinção do direito de ação e sim a extinção da pretensão, conforme descrito abaixo:

Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.

Assim, a prescrição resulta em um benefício favorável ao devedor pelo fato do credor ter ficado inerte e não ter exercido a sua pretensão pela via judicial.

Vale ressaltar que prescrição e decadência não se confundem. A prescrição é a perda da pretensão, enquanto a decadência é a perda do exercício de um direito potestativo. Além disso, a prescrição está relacionada à violação de um direito substantivo pré-existente que foi violado ocasionando o surgimento de uma pretensão. Ou seja, a outra parte passa a ter o dever de realizar um prestação de dar, fazer ou não fazer. Logo, as ações condenatórias, executórias e mandamentais que possuem prazo para serem exercidas estão sujeitas à prescrição.

Por outro lado, na decadência não há um direito pré-existente nem tampouco uma pretensão. Ao contrário, trata-se de um poder de criar um direito. Isto é, há uma manifestação unilateral de vontade que cria, modifica ou extingue a situação jurídica da outra parte. Assim,



as ações constitutivas/ desconstitutivas que prazo para serem exercidas estão sujeitas à decadência.

Não se pode esquecer que as ações nas quais não há prazo para exercício não há que se falar em prescrição ou decadência. Também não há que se falar em prescrição ou decadência das ações puramente declaratórias, pois tais ações apenas reconhecem a existência ou inexistência de um direito. Ou seja, tais ações são imprescritíveis porque não há prazo para reconhecer uma relação jurídica. Cabe lembrar que reconhecer não se confunde com o direito potestativo de criar, modificar ou extinguir um direito. Ademais, a perda da pretensão ou a perda do direito potestativo não podem ser confundidas com o direito de ação. Isto é, quando ocorre prescrição ou decadência, o direito de ação continua existindo. No entanto, a ação será extinta com resolução de mérito, conforme dispõe o NCPC, art. 487, II.

Assim, tem-se que as ações nas quais é requerida a prestação judicial no sentido de condenar o réu a pagar certa quantia, dar, fazer ou não fazer estão sujeitas à prescrição. Logo, a ação de cobrança e a ação de repetição de indébito previstas no CTN, art. 174 e art. 168 estão sujeitas à prescrição.

As ações anulatórias não se confundem com as ações declaratórias de nulidade. A primeira trata do direito potestativo de desconstituir uma relação jurídica anulável, enquanto a segunda apenas declara a existência de um ato nulo. A lei pode estabelecer prazo para pleitear a anulação do ato. Ao contrário, o ato nulo pode ser reconhecido a qualquer tempo, pois não convalesce pelo decurso do tempo. Cabe lembrar que o Novo Código Civil dispõe:

Art. 169. O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo.

(...)

Art. 179. Quando a lei dispuser que determinado ato é anulável, sem estabelecer prazo para pleitear-se a anulação, será este de dois anos, a contar da data da conclusão do ato.

Dessa forma, as ações anulatórias estão sujeitas à decadência, enquanto as declaratórias de nulidade são imprescritíveis. Apesar das mencionadas classificações, o CTN apresentou imprecisão terminológica ao dispor que: “Art. 169. Prescreve em 2 (dois) anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição”. Por outro lado, o CTN dispôs corretamente que: “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”. Sobre o direito de constituir o crédito, o CTN não informa expressamente que está sujeito à decadência: “Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (...)”. Além disso, o CTN cria polêmica ao dispor que tanto a prescrição como também a

decadência extinguem o direito: “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) V - a prescrição e a decadência”.

#### 1.1.1. Causas que suspendem a prescrição:

Existem causas que impedem ou suspendem a prescrição que são previstas nos artigos 197 a 201 do novo Código Civil, transcrito abaixo, resultando que nos casos ali previstos não correm prescrição:

Art. 197. Não corre a prescrição:

I - entre os cônjuges, na constância da sociedade conjugal;

II - entre ascendentes e descendentes, durante o poder familiar;

III - entre tutelados ou curatelados e seus tutores ou curadores, durante a tutela ou curatela.

Art. 198. Também não corre a prescrição:

I - contra os incapazes de que trata o art. 3º;

II - contra os ausentes do País em serviço público da União, dos Estados ou dos Municípios;

III - contra os que se acharem servindo nas Forças Armadas, em tempo de guerra.

Art. 199. Não corre igualmente a prescrição:

I - pendendo condição suspensiva;

II - não estando vencido o prazo;

III - pendendo ação de evicção.

Art. 200. Quando a ação se originar de fato que deva ser apurado no juízo criminal, não correrá a prescrição antes da respectiva sentença definitiva.

Art. 201. Suspensa a prescrição em favor de um dos credores solidários, só aproveitam os outros se a obrigação for indivisível.

#### 1.1.2. Causas que interrompem a prescrição:

Já a interrupção da prescrição está prevista nos artigos 202 a 204 do Código Civil/2002, transcrito abaixo:

Art. 202. A interrupção da prescrição, que somente poderá ocorrer uma vez, dar-se-á:

I - por despacho do juiz, mesmo incompetente, que ordenar a citação, se o interessado a promover no prazo e na forma da lei processual;

II - por protesto, nas condições do inciso antecedente;

III - por protesto cambial;

IV - pela apresentação do título de crédito em juízo de inventário ou em concurso de credores;

V - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

VI - por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe reconhecimento do direito pelo devedor.

Parágrafo único. A prescrição interrompida recomeça a correr da data do ato que a interrompeu, ou do último ato do processo para a interromper.

Art. 203. A prescrição pode ser interrompida por qualquer interessado.

Art. 204. A interrupção da prescrição por um credor não aproveita aos outros; semelhantemente, a interrupção operada contra o co-devedor, ou seu herdeiro, não prejudica aos demais coobrigados.

§ 1º A interrupção por um dos credores solidários aproveita aos outros; assim como a interrupção efetuada contra o devedor solidário envolve os demais e seus herdeiros.

§ 2º A interrupção operada contra um dos herdeiros do devedor solidário não prejudica os outros herdeiros ou devedores, senão quando se trate de obrigações e direitos indivisíveis.

§ 3º A interrupção produzida contra o principal devedor prejudica o fiador.

## 1.2. Prescrição e decadência no Direito Penal:

Cabe ainda ressaltar que, no direito penal, existe a decadência do direito de queixa ou de representação previsto no artigo 103 do Código Penal/1940, abaixo transcrito:

Art. 103 - Salvo disposição expressa em contrário, o ofendido decai do direito de queixa ou de representação, se não o exerce dentro do prazo de 6 (seis) meses, contado do dia em que veio a saber quem é o autor do crime, ou, no caso do § 3º do art. 100 deste Código, do dia em que se esgota o prazo para oferecimento da denúncia. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Já quanto à prescrição das penas, é mais abrangente incluindo os artigos 109 a 118 do Código Penal/1940 que trata da redução dos prazos de prescrição, das causas impeditivas e suspensivas da prescrição.

## CAPÍTULO 2 – MEIOS DE EVITAR A TRIBUTAÇÃO

### 2.1. Sonegação fiscal:

No Direito Tributário, é de grande importância o estudo da decadência nos casos de ocorrência ou não de sonegação, pois este fato pode afetar no marco inicial para contagem do prazo de decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Neste lançamento, a contagem pode ser a partir da ocorrência do fato gerador ou a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nos termos do artigo 150 do CTN, tem-se *ipsis literis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, no lançamento por homologação, a ocorrência de dolo, fraude ou simulação faz com que o início da contagem do prazo decadencial não siga a regra geral que é 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador. Ou seja, trata-se de uma exceção a esta regra. No entanto, o CTN não define o conceito de dolo, de fraude e de simulação.

Para o doutrinador Luciano Amaro, “o conceito de simulação é reconhecido pela falta de correspondência entre o negócio que as partes estão realmente praticando e aquele que elas formalizam” (Amaro, 2006, pg. 231).

Por outro lado, o Código Civil/2002 dá uma noção do que seja simulação:

Art. 167: É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Segundo Maria Helena Diniz, o conceito de simulação é:

“ (...) Não se pode confundir a simulação (disfarce) com dissimulação (ocultação). A simulação absoluta provoca falsa crença num estado não real, quer enganar sobre a existência de uma situação não verdadeira, tornando nulo o negócio. A dissimulação (simulação relativa) oculta ao reconhecimento de outrem uma situação existente, pretendendo, portanto, incutir no espírito de alguém a inexistência de uma situação real, e no negócio jurídico subsistirá o que se dissimulou, se válido na substância e forma (Diniz, 2010, pg. 197).

A respeito do conceito de fraude, o artigo 72 da Lei nº 4.502/64 dispõe:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Quanto ao dolo, o inciso I do art. 18 do Código Penal preceitua que é a ação ou omissão do agente que quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo:

Art. 18 - Diz-se o crime: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Crime doloso (Incluído pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

A existência de dolo, fraude e simulação pode levar ao que se chama de sonegação fiscal, bem definido no artigo 71 da Lei nº 4.502/64:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Pode ocorrer ainda que o dolo, a fraude e a simulação envolvam mais de um agente. Neste caso, teremos o que se chama conluio previsto nos termos do artigo 73 da Lei nº 4.502/64:

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

De volta ao CTN, no parágrafo 4º do retromencionado art. 150, o código ao prescrever aquela exceção à não homologação tácita estabeleceu a partir do elemento dolo, fraude e simulação. Ou seja, nestes casos, não se aplica a regra segundo a qual a homologação ocorre no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

É necessário destacar que o elemento dolo é subjetivo. Isto é, depende de se apurar a intenção do agente. Por outro lado, a ocorrência de fraude é objetiva e dependente de

apuração do resultado alcançado. Mas, o CTN trata dolo, fraude e simulação como elementos objetivos e, além disso, o dolo abarcaria também outras situações além das já englobadas como fraude e simulação. Assim, o dolo, neste caso, visa ampliar as exceções à homologação tácita. Ou seja, todos os casos que se encaixem no conceito de sonegação fiscal terão os prazos de homologação mais amplos do que a regra geral de 5 (cinco) anos a partir do fato gerador prevista no retromencionado parágrafo 4º do art. 150.

## 2.2. Planejamento tributário:

Não se pode deixar de lembrar que o contribuinte pode se valer de meios para evitar a tributação. Por meio do chamado planejamento tributário que envolve os conceitos de economia tributária, engenharia tributária, elisão fiscal, elusão fiscal e fraude fiscal, o contribuinte procura proceder de forma a recolher menos impostos. Tal ato é almejado devido à alta carga tributária do país e, além disso, pelo fato de a economia tributária resultar em um fator competitivo para as empresas. Nestes casos, o tributo é entendido como um custo cuja redução afeta na diminuição do preço do produto e, conseqüentemente, no aumento da margem de lucro da empresa.

Sobre a economia de impostos, seu objetivo é reduzir ou excluir o ônus do tributo. Tal economia pode ocorrer de maneira lícita ou ilícita (Machado, 2016, pg. 24).

Já a engenharia tributária é a aptidão para escolha de formas jurídicas mais adequadas ao exercício da atividade econômica com o menor ônus tributário (Machado, 2016, pg. 24).

A respeito da fraude fiscal e da evasão fiscal, ambas se encontram no terreno da ilicitude sendo inadmissíveis no campo da legalidade tributária. Portanto, uma vez descobertas, estão sujeitas a sanções tributárias e penais.

Passamos à análise dos demais procedimentos que o contribuinte pode utilizar com a finalidade de pagar menos tributos.

No intuito de evitar o planejamento tributário, foi publicada a norma antielisiva por meio da Lei Complementar nº 104/2001. Tal norma deu nova redação ao artigo 116 do CTN ao introduzir o parágrafo único abaixo:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).

Ocorre que a lei ordinária prevista no mencionado parágrafo único estabeleceria os procedimentos a serem adotados para a desconsideração do negócio jurídico, mas tal lei jamais foi editada. Dessa forma, ficou prejudicada a lei antielisão em face do princípio da legalidade.

Segundo Hugo de Brito Machado, a citada alteração foi decorrência da aplicação da teoria do abuso do direito:

Tal alteração é decorrência da aplicação da teoria do abuso de direito oriunda do direito civil em que para evitar danos a terceiros é consagrado limites externos ao exercício de direitos subjetivos sobressaindo a concepção objetiva em que haveria abuso do direito quando alguém fizesse algo que extrapolasse os justos limites do seu direito, elegendo entre as diversas formas de exercitá-lo aquela que seria mais prejudicial a terceiros de forma a causar-lhe prejuízo. (Machado 2016, pg. 101) e já para corrente subjetiva o abuso de direito sobreviria somente quando restasse comprovado que a presença de dolo, culpa ou má fé no agir (*animus emulandi*) que tenha ocasionado prejuízo a alguém (Machado, 2016, pg. 101).

Assim, o planejamento tributário é permitido pelo ordenamento jurídico, desde que o contribuinte se utilize de procedimentos lícitos para evitar o pagamento de tributos. Logo, não se pode incluir tal planejamento no conceito de sonegação fiscal. Desta forma, nestes casos, os prazos decadenciais não se alteram em virtude da escolha de um tipo de negócio mais vantajoso em termos tributários em detrimento de outro.

O princípio da legalidade é outro fator que dificulta a aplicação da lei antielisão visto que o tributo possui seu fato gerador que somente por lei pode ser alterado. Como o planejamento tributário envolve normalmente mudanças rápidas de comportamento pelo contribuinte, é difícil de serem acompanhadas tais mudanças porque a alteração da lei tributária dependeria de conceitos que são retirados de outros ramos do direito e, além disso, de diversas leis hierarquizadas que para serem alteradas dependem de interferência de muitos órgãos legislativos.

## CAPÍTULO 3 - DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO:

### 3.1. Obrigação tributária:

Cabe lembrar que é o fato gerador que dá nascimento a obrigação tributária principal, conforme artigo 113 do CTN. Por outro lado, são as prestações positivas ou negativas previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos que dão nascimento à obrigação tributária acessória. Tal obrigação, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

### 3.2. Lançamento e crédito tributário:

Obrigação tributária e crédito tributário não se confundem. A obrigação tributária nasce com o fato gerador, enquanto o crédito tributário surge com o lançamento. Lançamento é a atividade de constituir o crédito tributário de acordo com o artigo 142 do CTN. O ato de lançamento é de competência privativa da autoridade administrativa. Tal procedimento administrativo tem por fim verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, de calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Ou seja, em especial, o lançamento torna a obrigação líquida (*quantum debeatur*). Por outro lado, o CTN dispõe que a dívida ativa goza de presunção relativa de certeza e liquidez: “Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída”. Isto é, não há que se falar em dilação probatória na ação de cobrança.

No entanto, mesmo que ocorrido o fato gerador e nascida a obrigação tributária, existem situações nas quais a lei não exige do sujeito passivo nenhum pagamento, enquanto não tomar ciência de um escrito formal do credor (notificação do lançamento) que o obrigue a satisfazer o crédito tributário (direito do credor) no prazo determinado. Ou seja, caso não haja



o pagamento, o mencionado lançamento deverá ser cobrado judicialmente. Assim, Luciano Amaro se expressa sobre a questão:

Nesses casos, não obstante se tenha tido o nascimento da obrigação tributária, com a realização do fato gerador (por exemplo, alguém deter a propriedade de certo imóvel urbano construído), o indivíduo só será compelível ao pagamento do tributo pertinente (IPTU) se (e a partir de quando) o sujeito ativo (Município) efetivar o ato formal previsto em lei, para a determinação do valor do tributo, dele cientificando o sujeito passivo. Antes da consecução desse ato, embora nascida a obrigação tributária, ela está desprovida de *exigibilidade*. A esse ato do sujeito ativo (credor) dá-se o nome de *lançamento* (Amaro, 2006, pg. 333).

Desta forma os conceitos de obrigação tributária e crédito tributário são distintos e o que visa o lançamento é constituir o crédito tributário, visto que a obrigação tributária já havia nascido com a ocorrência do fato gerador.

Discute-se na doutrina a natureza jurídica do lançamento do crédito tributário. Há 3 (três) correntes: constitutiva, declaratória ou mista (dupla eficácia). Assim, Luciano Amaro apresenta a questão:

Alfredo Augusto Becker, citando Benedito Cocivera, sintetiza as contradições em que se enredam ambas as correntes, pois quem sustenta o caráter *declaratório* do lançamento não consegue fugir ao reconhecimento de que esse ato acrescenta alguns efeitos substanciais à relação jurídica tributária, e quem afirma a natureza *constitutiva* do lançamento fica na contingência de negar a existência de efeitos jurídicos anteriores a sua consecução e se embaraça ao vincular os efeitos do lançamento à situação de fato, à qual adere a obrigação tributária. (Becker, 1972, pg. 320, apud, Amaro, 2006, pg. 336).

Falcão (1971, pg. 101 apud Amaro, 2006, pg. 336), que se filia à corrente da eficácia declaratória do lançamento, procura superar os efeitos do lançamento, averbando que todo ato declaratório não é inútil, pois no mínimo se presta para espantar uma situação de incerteza.

Alberto Xavier (Xavier, 1997, pg.472-475 Amaro, 2006, pg. 336), censura os autores que, diante das dificuldades, optam por reconhecer ao lançamento dupla eficácia, declarativa e constitutiva, assinalando que o fato de certo ato produzir efeitos jurídicos não é suficiente para qualificá-lo como constitutivo (Falcão, 1971, apud Amaro, 2006, pg. 336).

A tese da eficácia declaratória do lançamento é bem defendida por Amílcar de Araújo Falcão que parte do fato gerador e do nascimento da relação jurídica tributária para, depois, vir o lançamento buscando informações necessárias à formalização do vínculo obrigacional. (Falcão, 1971, apud Amaro, 2006, pg. 336).

Por outro lado, Lacombe (1976, v2, pg. 176, apud Amaro, 2006, pg. 336) entende que é constitutiva da obrigação.

O seguimento de linguagem com conteúdo semântico defende que o fato jurídico tributário tem caráter declaratório. (...). No entanto, o relato do acontecimento no pretérito é exatamente o modo de se constituir o fato e como esta entidade é recebida no direito. Dessa forma, o lançamento é constitutivo do evento que sem esse relato ficaria à margem do universo jurídico. Para esse doutrinador, tem-se que a natureza do lançamento é: diferentemente do fato, que recua no tempo para surpreender o evento, o enunciado relacional institui uma relação jurídica de cunho patrimonial, perfeitamente individualizada quanto aos termos-sujeitos (ativo e passivo) e quanto

à conduta-prestação, que é seu objeto. Temos aqui outro enunciado, de índole relacional, que se arma para o futuro, que se programa para frente, constituindo, no hemisfério jurídico, um direito subjetivo e um dever jurídico que, até então, inexistiam (Carvalho, 2007, pg. 420/421).

Ao examinar as construções constitutivas e declarativas de Xavier (1997, pg. 561, apud Amaro, 2006, pg. 337) verifica que sua teoria é construída em graus sucessivos de eficácia. Tal teoria sustenta que com a ocorrência do fato tributário (fato gerador) a obrigação tributária ganha existência, com o lançamento, ela torna-se atendível (no sentido de que o sujeito passivo está habilitado a efetuar o pagamento do tributo e o credor a recebê-lo); com o vencimento do prazo, a obrigação seria exigível pelo credor e realizável pelo devedor; esgotado o prazo de cobrança voluntária (dir-se-ia melhor, cobrança administrativa), procede-se à inscrição da dívida ativa, o que confere executoriedade à obrigação tributária. Dessa maneira vê o lançamento como um título jurídico abstrato da obrigação tributária no qual o contribuinte tem o direito de discutir a existência da obrigação subjacente de forma a comprometer a autonomia do título. Mas, ele coloca que a autonomia é da própria essência da abstração que também é complementar.

Assim, se expressa Luciano Amaro sobre a questão:

Em suma, parece inegável que o lançamento acrescenta efeitos jurídicos novos na relação entre credor e devedor do tributo. Essa relação (com a imputação bipolar de deveres e pretensões) nasce com a ocorrência do fato gerador. Se e quando o lançamento se fizer necessário (o que só se dá em algumas situações), ele acrescenta a exigibilidade (com o que queremos englobar a atendibilidade e a exigibilidade a que se refere Alberto Xavier). Desatendida a exigência a etapa seguinte é a da inscrição da dívida ativa, com o que se tem a executoriedade da obrigação tributária (Amaro, 2006, pg. 338).

Já José Souto Maior Borges informa que o lançamento é uma norma individual e concreta:

O ato de lançamento fixa o vencimento do débito e os termos de exigibilidade do tributo, estimulando-lhes um trato de tempo subsequente, e não coincidente, com a data em que ficou concluído o procedimento de lançamento. Com a conclusão do procedimento de formação do lançamento não implica que a norma posta no ato já incida imediatamente, e sim a partir do vencimento do débito tributário apurado pelo lançamento. O início da validade da norma individual e concreta se dá com a conclusão do procedimento de lançamento, mas a sua execução, entretanto fica diferido para uma data posterior. Assim, nem fisco e nem contribuinte pode liberar-se do vínculo que o lançamento estabelece. O lançamento só poderá ser alterado de acordo com o estabelecido no ordenamento jurídico. O termo que estabelece o pagamento no futuro não suspende a validade, nem a vigência do lançamento. O termo suspende é a execução do objeto da obrigação que é o pagamento do tributo e o dever de cobrar o crédito. O pagamento faz cessar a validade do lançamento pela sua completa execução (Borges, 1981, pg. 267).

Sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, se a norma individual e concreta estabelecida no lançamento não for executada configurará em uma hipótese de ilícito e o resultado é a prescrição da ação para cobrança do crédito tributário.

### 3.3. Revisão, alteração, anulação, anulabilidade e reforma do lançamento.

O lançamento defeituoso é aquele produzido em desacordo com uma das alternativas contempladas em normas que regulam a sua produção. Defeito de lançamento significa que ele se encontra em contradição com um aspecto qualquer ou em desacordo com as normas que regulam a sua produção. O lançamento é uma norma individual e concreta que é obtida pela aplicação das normas gerais e abstratas.

O lançamento pode ser nulo ou anulável dependendo das consequências jurídicas do defeito apresentado. O lançamento nulo equivale a um lançamento inexistente. O ato nulo postula a exigência de uma atuação do sujeito passivo ou da autoridade fazendária para que esta nulidade seja declarada. E é de observância obrigatória por parte do Fisco e do contribuinte.

A nulidade do lançamento é uma característica que pode ser emprestada do código civil quando trata de validade dos negócios jurídicos. Assim prescreve o Código Civil/2002:

- Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:
- I - celebrado por pessoa absolutamente incapaz;
  - II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;
  - III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;
  - IV - não revestir a forma prescrita em lei;
  - V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;
  - VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;
  - VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.
- Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.
- Art. 169. O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo.

Já o negócio anulável é descrito da seguinte forma pelo mencionado código:

- Art. 171. Além dos casos expressamente declarados na lei, é anulável o negócio jurídico:
- I - por incapacidade relativa do agente;
  - II - por vício resultante de erro, dolo, coação, estado de perigo, lesão ou fraude contra credores.
- Art. 172. O negócio anulável pode ser confirmado pelas partes, salvo direito de terceiro.
- Art. 173. O ato de confirmação deve conter a substância do negócio celebrado e a vontade expressa de mantê-lo.
- Art. 174. É escusada a confirmação expressa, quando o negócio já foi cumprido em parte pelo devedor, ciente do vício que o inquinava.
- Art. 175. A confirmação expressa, ou a execução voluntária de negócio anulável, nos termos dos arts. 172 a 174, importa a extinção de todas as ações, ou exceções, de que contra ele dispusesse o devedor.
- Art. 176. Quando a anulabilidade do ato resultar da falta de autorização de terceiro, será validado se este a der posteriormente.

Art. 177. A anulabilidade não tem efeito antes de julgada por sentença, nem se pronuncia de ofício; só os interessados a podem alegar, e aproveita exclusivamente aos que a alegarem, salvo o caso de solidariedade ou indivisibilidade.

A nulidade relativa ou anulabilidade dos negócios jurídicos está prevista no artigo 171 do Código Civil. O negócio anulável envolve preceitos de ordem privada, ou seja, de interesse das partes. Assim, Flavio Tartuce se expressa sobre o tema:

Nas situações concretas de anulabilidade, o seu reconhecimento deverá ser pleiteado por meio da denominada ação anulatória, que também seguia, regra geral, o rito ordinário, correspondente ao procedimento comum do novo CPC. Tal ação tem natureza constitutiva negativa, estando relacionada com direitos potestativos, o que justifica os prazos decadenciais a elas referidos (...). (Tartuce, 2016, pg. 301).

Ao contrário do Código Civil, o CTN não fala de lançamento nulo ou anulável e sim em hipóteses em que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto à fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Para José Souto Maior Borges, tem-se que:

(...) se o ato nulo postula a exigência de uma atuação qualquer de sujeito passivo ou de autoridade fazendária para que seja esta “nulidade declarada”, algum efeito ter-se-á que se lhe reconhecer (...), enquanto não “declarada” essa condição de nulidade, o lançamento nulo é de observância obrigatória vinculando o sujeito passivo e o fisco (Borges, 1981, pg. 272)

Eurico Marcos Diniz de Santi (2004, pg. 127-128) propõe ligar a anulação aos vícios de forma e nulidade aos vícios de matéria. Dessa forma, os mesmos critérios que determinam o ato válido serão aplicados para determinar a sua invalidade. Logo, a anulação decorre do descumprimento dos dispositivos que determinam o ato-fato de lançamento, nos termos dos artigos 141, 142 caput e parágrafo único, 145, 146 e 149 do CTN. Já a nulidade decorre de vícios na aplicação na regra-matriz de incidência tributária, introjetados na estrutura do ato-norma administrativo, seja no antecedente (motivação), seja no consequente (crédito).

### 3.4. Espécies de lançamentos e prazos de decadenciais e prescricionais:

No Direito Tributário, a decadência e a prescrição encontram-se dispostas no artigo 156 do CTN como modalidades de extinção do crédito tributário. Embora não fale de decadência, o § 4º do artigo 150 do CTN ao tratar do lançamento por homologação estabelece que, expirado o decurso de prazo cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador sem que a fazenda pública se tenha pronunciado, o lançamento é considerado homologado e o crédito tributário é definitivamente extinto, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, nos incisos I e II e ainda em seu parágrafo único do artigo 173, o CTN estabelece que o direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se nas seguintes situações: a) após cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; b) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado; e c) da data em que tenha iniciado a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Assim, ao analisarmos os mencionados arts. 150 e 173, temos que os tipos de lançamentos tributários interferem na determinação do dia de início do prazo decadencial.

O critério de separação entre tipos de lançamentos é realizado de acordo com o procedimento que leva sua produção que depende da maior ou menor colaboração do contribuinte na sua feitura. Não é, pois, uma classificação científica do lançamento tendo em vista que o lançamento deveria ser realizado somente pela autoridade administrativa, conforme disposto no art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Logo, na verdade, o que é costumeiramente chamado de modalidades de lançamento são os procedimentos de lançamento. Assim, existem três modalidades de lançamentos (ou melhor procedimentos de lançamentos): lançamento direto ou de ofício; lançamento por declaração que é também chamado de misto; e o lançamento por homologação também chamado de autolançamento. Na dificuldade de aceitar que nos dois últimos tipos de lançamentos a autoridade administrativa pode não fazer nada e para não fugir

do conceito de que lançamento é ato exclusivo da autoridade administrativo, o CTN criou a figura do lançamento por declaração no qual o sujeito passivo apenas colabora com o Fisco e a figura do lançamento por homologação no qual o fisco, a partir dos elementos trazidos pelo contribuinte e pagamento, expressamente coloca sua concordância homologando-o tacitamente ou, caso não haja concordância, é feito o lançamento de ofício.

O lançamento por declaração está previsto no art. 147 do CTN:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Neste caso, a declaração é do próprio contribuinte. Mas, assim como nos demais lançamentos, o procedimento de lançamento é efetuado pela autoridade administrativa. Apesar de o lançamento ser privativo da autoridade administrativa, o ato administrativo da aplicação da lei tributária material somente pode ser realizado após a quantificação do débito tributário realizado pelo sujeito passivo ou terceiro. Isto é, o lançamento por declaração não só é realizado com base na declaração do sujeito passivo como também na declaração de terceiros.

De acordo com Amaro (2006, pg. 358) a declaração destina-se a registrar os dados que, de acordo com a lei do tributo, sejam relevantes para a consecução, pela autoridade administrativa do ato de lançamento.

Assim, embora o contribuinte tenha a obrigação de valorar as informações, observar se são ou não tributadas, se estão sujeitas a serem declaradas, calcular o montante do tributo devido, base de cálculo, alíquota, tal procedimento não é lançamento. O lançamento só ocorrerá quando a autoridade administrativa notificar o contribuinte da exigência do tributo.

Vale ressaltar que a retificação da declaração, quando vise a excluir ou reduzir tributo, somente será admitida se for feita antes da notificação do lançamento. Tal retificação deverá conter o erro que a embasa devidamente comprovado não poderá ser simplesmente desmentida.

Sobre alteração do lançamento, o Fisco poderá alterar o lançamento, caso seja constatado erro no exame da declaração. Tal alteração será feita por meio de retificação de ofício. Após a notificação do sujeito passivo, a alteração não será mais da declaração e sim do

lançamento e, portanto, deve ser realizada mediante impugnação do lançamento nos termos do art. 145 do CTN.

Um exemplo de imposto cujo lançamento é feito por declaração é o IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano em que o contribuinte por meio da declaração informa os dados do imóvel, como a área edificada, a área do terreno, benfeitorias permanentes no imóvel, valor da construção e do terreno. A partir destes dados e de outros que a administração possui, é realizado o lançamento e o contribuinte é notificado a pagar o tributo devido.

A respeito do lançamento por homologação, está previsto no artigo 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Luciano Amaro, assim, descreve o lançamento por homologação:

Cuida-se aqui de tributos que, por sua natureza (multiplicidade de fatos geradores, de caráter instantâneo, como, tipicamente, se dá com os chamados tributos indiretos e com os tributos sujeitos a retenção na fonte), têm o recolhimento exigido do devedor independentemente de prévia manifestação do sujeito ativo, vale dizer, sem que o sujeito ativo deva lançar para tornar exigível a prestação tributária (Amaro, pg. 362-363)

No lançamento por homologação, o pagamento do tributo é anterior ao lançamento. No entanto, após este procedimento do contribuinte, resta ao Fisco examinar este procedimento e, se considerá-lo correto, expressamente o homologar. Caso seja considerado incorreto, poderá ser feita a alteração necessária por meio do lançamento de ofício que também é chamado lançamento suplementar de ofício. Mas, se o Fisco nada fizer no prazo de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, este lançamento será homologado tacitamente. Ou seja, a inércia do Fisco ocasiona a homologação tácita.

Exemplo típico de lançamento por homologação é o lançamento dos tributos indiretos como o ICMS. Neste tributo, o contribuinte tem o dever de efetuar diversos procedimentos com o fito de apurar o imposto devido. Entre tais procedimentos, temos: lançar notas fiscais em livros fiscais, fazer a sua escrituração, apropriar-se ou não de créditos fiscais nas entradas de mercadorias, destacar o imposto nas saídas das mercadorias de seu estabelecimento, etc. Enfim, o contribuinte deve apurar o imposto devido e pagá-lo, conforme determina a legislação. Mas, somente após todos estes procedimentos, é que o Fisco irá intervir da seguinte forma: a) homologando o lançamento que é uma hipótese rara; b) fazendo lançamento suplementar de ofício, caso entenda que o contribuinte recolheu menos que o

devido; ou c) simplesmente, deixando o tempo passar de forma que a inércia do Fisco provoque a mencionada homologação tácita.

O lançamento de ofício está previsto no artigo 149 do CTN. Tal dispositivo não só conceitua essa espécie de lançamento como também preceitua as hipóteses de revisão pela autoridade administrativa deste e dos outros tipos de lançamentos. Mas, no parágrafo único do artigo citado, o próprio CTN limita a revisão do lançamento ao prazo em que não ocorreu a extinção do direito da fazenda pública.

A primeira hipótese de revisão elencada no artigo 149 é o caso em que a lei assim o determine, implicando que a lei aplicável a determinado tributo estabeleça que seu lançamento seja por ofício ou revisto de ofício ou também que em leis do ente tributante, como em lei referente ao processo administrativo fiscal que tenha estabelecido hipóteses em que se deva fazer o lançamento ou revisão de ofício.

Também pode ocorrer tal lançamento de ofício: a) no caso de falta de declaração da pessoa obrigada no prazo e na forma estabelecida na legislação tributária; b) no caso em que na declaração citada anteriormente não são prestados os esclarecimentos solicitados pela autoridade administrativa de forma satisfatória; c) nos casos de falsidade, erro ou omissão quanto aos elementos definidos na legislação tributária como de declaração obrigatória; d) nos casos de comprovação de omissão ou inexatidão da pessoa legalmente obrigado no caso de lançamento por homologação ou ação ou omissão que de lugar a aplicação de penalidade pecuniária; e) nos casos de comprovação de fraude, dolo ou simulação pelo sujeito passivo ou terceira pessoa em benefício deste; f) quando se deva apreciar fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; e g) finalmente, nos casos de comprovação de ocorrência de fraude ou falta funcional da autoridade que efetuou o lançamento anterior ou omissão, de ato ou formalidade especial. Cabe observar que tal lançamento de ofício só pode ser iniciado, enquanto não extinto o direito do fisco. Tudo isso consta do artigo 149 do CTN. A contrário senso, caso extinto o mencionado direito, ocorre a decadência do direito potestativo do Fisco de constituir ou rever o crédito tributário.

Por outro lado, após a constituição definitiva do crédito tributário, tem-se o termo inicial para contagem do prazo prescricional. Prescrição e decadência não se confundem. Prescrição trata da perda da pretensão na ação de cobrança judicial, enquanto a decadência é a perda do direito potestativo de constituir o crédito tributário. Vale ressaltar que a prescrição se inicia, quando há o lançamento definitivo.

Carvalho (2007, pg. 427-428) não vê como procedente a distinção entre lançamento provisório e definitivo em consequência da possibilidade de alteração do lançamento por diligência de ofício ou por iniciativa do sujeito passivo em virtude do processo



administrativo e assim, se expressa: Se o lançamento é ato administrativo, instrumento introdutório de norma individual e concreta no ordenamento positivo. Desde que atinja os requisitos jurídicos para seu acabamento, dado a conhecer ao destinatário seu inteiro teor, ingressa no sistema. Passando a integrá-lo. Outra coisa, porém. É a possibilidade de vir a ser modificado, consoante as técnicas previstas para esse fim. A susceptibilidade a impugnações é predicada de todos os atos administrativos, judiciais e legislativos.

Embora o CTN fale nos termos do artigo 142 que o lançamento tenha por objetivo calcular o tributo devido e propor a aplicação da penalidade cabível, a prática é que o agente fiscal, diante da verificação de ocorrência de infrações, lavra o documento chamado normalmente de auto de infração. Tal documento contém, além da exigência do tributo, os demais acréscimos como correção monetária, juros de mora, multa moratória e multa por descumprimento de obrigação acessória. Evidentemente, todas estas multas expressam o seu valor em pecúnia.

## **CAPÍTULO 4 – CONTROVÉRSIAS DOUTRINÁRIAS E JURISPRUDENCIAIS:**

### **4.1. Fenômeno da constitucionalização.**

Inicialmente, o Direito passou pelo fenômeno da codificação pelo qual surgiram vários ramos do Direito com princípios e regras próprios. Posteriormente, o Direito passou pelo fenômeno da descodificação pelo qual a Constituição formal incorporou normas dos ramos infraconstitucionais. No entanto, atualmente, ocorre um fenômeno inverso chamado de “constitucionalização”.

Na constitucionalização, o conteúdo material das normas constitucionais irradia sobre todo o ordenamento jurídico. Ou seja, todos os ramos estão sujeitos aos princípios e regras da Constituição. Tal fenômeno colocou limites não só no Legislativo como também no Executivo porque ambos os poderes passaram a estar subordinados aos valores constitucionais. Isto é, o Judiciário passou a controlar os demais poderes impedindo abusos tanto na criação de normas pelo Legislativo como colocando limite na discricionariedade do Executivo (BARROSO, 2012, pg. 31-33).

Neste processo de constitucionalização o juiz deve interpretar o direito de forma a dar concretude aos princípios constitucionais. Interpretar não pode ser confundido com criar nova norma e sim aplicar os princípios constitucionais. O juiz não pode a pretexto de interpretar passar a legislar porque haveria violação ao princípio da separação dos poderes. Não é dado um “cheque em branco” para o julgador (BARROSO, 2012, p. 60). Ativismo judicial é o fenômeno no qual surge a figura do “juiz-legislador”. Ao contrário, o juiz deve interpretar de maneira a impedir a abusos dos demais poderes. É cediço que o ato abusivo é um ato ilícito. Pelo princípio da inafastabilidade do Judiciário, compete ao Judiciário coibir lesão ou ameaça a direito. Logo, não há que se falar que o “juiz-intérprete” esteja violando o princípio da separação dos poderes.

Entre os princípios constitucionais que devem ser aplicados a todos os ramos do direito tem-se o princípio da razoabilidade-proporcionalidade. Tal princípio deve ser aplicado atendendo aos critérios da necessidade (busca do fim previsto na norma) e da adequabilidade (busca do meio/ medida mais adequada e menos onerosa). Logo, o juiz ao

interpretar deve buscar a melhor interpretação no sentido de coibir os abusos e que dê concretude aos fins constitucionais (ÁVILA, 2004, pg. 370-384).

#### 4.2. Novos paradigmas para o ato administrativo.

Segundo Barroso, o citado fenômeno da constitucionalização afetou o Direito Administrativo de forma que “o princípio da legalidade transmuda-se, assim, em princípio da constitucionalidade ou, talvez mais propriamente, em princípio da juridicidade, compreendendo sua subordinação à Constituição e à lei, nessa ordem”. O princípio da juridicidade significa que se deve obediência não só à lei como também aos princípios constitucionais. Logo, vale ressaltar que o princípio da juridicidade é mais amplo do que o princípio da legalidade (Barroso, 2012, pg. 50).

A Lei nº 9.784/1999 evoluiu incorporando o fenômeno da constitucionalização ao dispor que, nos processos administrativos, deve-se atuar conforme a lei e o Direito aplicando-se, em especial, o princípio da razoabilidade-proporcionalidade:

Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito; (...)

(BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm)).

Segundo Gustavo Binenbojm, a ideia da constitucionalização quebrou os paradigmas do Direito Administrativo e, em especial, a Administração passou a se vincular ao princípio da juridicidade:

Como agente condutor básico da superação dogmática de tais categorias jurídicas, erige-se hodiernamente a ideia de constitucionalização do direito administrativo como alternativa ao déficit teórico apontado no capítulo anterior, pela adoção dos sistemas de direitos fundamentais e de democracia', tal como instituídos na Constituição, como vetores axiológicos - traduzidos em parâmetros jurídicos - a pautar a atuação da Administração Pública. Tais vetores convergem no princípio maior da dignidade da pessoa humana e, (I) ao se situarem acima e para além da lei, (II) vincularem juridicamente o conceito de interesse público e (III) estabelecerem balizas principiológicas para o exercício da discricionariedade administrativa, fazem ruir o arcabouço dogmático do velho direito administrativo. Assim, tem-se que: (i) a Constituição, e não mais a lei, passa a se situar no cerne da vinculação administrativa à juridicidade; (ii) a definição do que é o interesse público, e de sua propalada supremacia sobre os interesses particulares, deixa de estar ao inteiro arbítrio do

administrador, passando a depender de juízos de ponderação proporcional entre os direitos fundamentais e outros valores e interesses metaindividuais constitucional; (ii) a discricionariedade deixa de ser um espaço de livre escolha do administrador para convolar-se em um resíduo de legitimidade a ser preenchido por procedimentos técnicos e jurídicos prescritos pela Constituição e pela lei com vistas à otimização do grau de legitimidade da decisão administrativa. Por sua importância no contexto democrático e de implementação dos direitos fundamentais, tem-se dado ênfase à participação e à eficiência como mecanismos de legitimação das escolhas discricionárias da Administração Pública.(BINENBOJM, 2008, pg. 6-7).

Ou seja, o Direito Administrativo evoluiu possibilitando que o Judiciário não só apreciasse a legalidade como também até mesmo o mérito do ato administrativo.

Apesar da existência do fenômeno da constitucionalização e suas repercussões sobre o Direito Administrativo, verifica-se que o Direito Tributário ainda não foi afetado pelo citado fenômeno. No entanto, o lançamento é um ato administrativo. Dessa forma, também o Direito Tributário deve ser interpretado de acordo com os princípios constitucionais, em especial, o princípio da razoabilidade-proporcionalidade.

No presente trabalho, busca-se interpretações para os institutos da decadência e da prescrição. Assim, não se pode admitir que o intérprete, no lugar de interpretar, crie norma nova (“juiz-legislador”/ “fenômeno do ativismo judicial”) nem tampouco faça interpretações abusivas, desnecessárias e inadequadas. Por exemplo, não se pode interpretar os referidos institutos de maneira a alongar demasiadamente os prazos de decadência ou de prescrição. Prazos abusivos ocasionariam insegurança jurídica, aumentariam desnecessariamente os custos das empresas etc.

Não se pode deixar de lembrar que o fenômeno da constitucionalização e a aplicação do princípio da juridicidade encontram ainda é polêmica doutrinária e jurisprudencial no Direito Administrativo. Por outro lado, infelizmente, no Direito Tributário, tal fenômeno sequer está sendo estudado.

#### 4.3. Controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais

Vistos os tipos de lançamentos, passamos a regra geral estabelecida para o direito tributário que é o previsto no artigo 173, inciso I do código tributário nacional que extingue o crédito tributário depois de decorrido o prazo superior a 5 (cinco) anos sem lançamento do tributo contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Se a fazenda pública não efetuar o lançamento neste prazo, o crédito

tributário se extinguirá pela ocorrência de decadência. Tal prazo de lançamento tem sua validade para os lançamentos por declaração e para os lançamentos de ofício. No entanto, quando não se configurar a homologação tácita, o Fisco é permitido fazer um lançamento de ofício nos casos de existência de dolo, de fraude ou de simulação, conforme previsto no parágrafo único do art. 150 do CTN. Tais conceitos de dolo, de fraude e de simulação são extraídos do direito penal.

Como exemplo de tributo que está sujeito a esta regra tem-se o IPTU. Neste tributo, o marco que interrompe a decadência é a entrega do carnê de IPTU no domicílio do contribuinte, após sua remessa pelos correios. Logo, se o contribuinte comprovar que o carnê não foi lhe entregue, começa a correr o prazo de decadência para a fazenda municipal ou distrital.

É de se observar ainda que o inciso I do art. 173 do CTN dispõe: “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. A expressão “poderia” de tal dispositivo seria interpretada no sentido de que, nos casos de dolo, de fraude e de conluio, o termo inicial da decadência somente começa a correr a partir do momento que o fisco tenha condições de efetuar o lançamento. Por outro lado, também não poderia ser aplicado o parágrafo único do art. 150 do mesmo diploma legal porque tal artigo possui a ressalva para os casos de sonegação. Desta forma, haveria a possibilidade de o prazo de decadência extrapolar o prazo de 5 (cinco) anos contados a partir do momento que o Fisco tivesse as mencionadas condições para realizar o lançamento. Ou seja, tal momento poderia ser distinto não só da ocorrência do fato gerador como também a partir do primeiro dia do exercício imediato a ocorrência do fato gerador. Embora a redação do mencionado inciso deixe margem a essa imprecisão, o fato é que a doutrina e a jurisprudência interpretam o primeiro dia do exercício seguinte sempre como o exercício seguinte a ocorrência do fato gerador. Isto é, para a doutrina, aplica-se o inciso I do art. 173 nos casos em que tenha ocorrido ou não omissão de informações (sonegação) ou existência ou não de dolo, fraude ou simulação.

Assim, não adiantou o CTN fazer exceção para ocorrência de fraude, dolo e simulação porque o prazo é o mesmo, ocorrendo ou não sonegação. Logo, se o código tributário nacional tivesse a intenção de dar esta interpretação, bastaria dizer que o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência do fato gerador e nada precisaria falar de o lançamento poder ser efetuado naqueles casos dolo, fraude e simulação.

No entanto, no lançamento por homologação, não se pode confundir o prazo para homologação tácita com o prazo de decadência nos casos de dolo, de fraude e de simulação. Nestes últimos casos, deveria ser dado um tratamento diferenciado. Assim, o prazo contado da ocorrência do fato gerador seria para homologação tácita. No entanto, tal prazo não é propriamente de decadência. Na verdade, na ocorrência real do lançamento por homologação, não há que se falar em decadência tendo em vista que a homologação sempre ocorreria, seja ela expressa ou tácita.

No entanto, as disposições do CTN acabaram por evoluir de maneira que o prazo de decadência passou a contar da ocorrência do fato gerador, quando ocorrer a homologação seja tácita ou expressa. Ou seja, se o Fisco não fizer o lançamento de ofício dentro do prazo de 5 (cinco) anos contados do fato gerador ocorrerá a decadência. Mas, a decadência efetuada é a do imposto homologado e não a do lançamento suplementar feito por meio de lançamento de ofício referente ao imposto que não foi devidamente informado ao fisco. Assim, haverá duas situações em que o prazo de decadencial poderá se efetivar: a) a partir do primeiro dia imediato à ocorrência do fato gerador para o lançamento homologado tacitamente; e b) primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte.

A mencionada interpretação de que o início do prazo decadencial nos casos de fraude e simulação também começa no primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador é decorrente de que o prazo citado não poderia ficar eterno para os casos de dolo, fraude e simulação. Nestes casos, o Fisco teria condições de, por outros meios, obter as informações que foram ocultadas pelo contribuinte:

O pressuposto temporal de cinco anos está claramente definido na norma legal (CTN, art. 73, I). O elemento inércia, no caso em análise, é a tendência do titular (detentor) de um direito manter-se no estado em que se encontra, ou seja, parado, sem executar qualquer ação em sua busca: assim, para que ocorra a inércia torna-se indispensável que o titular do direito tenha tido conhecimento de que o direito existe ou ocorreu, sem o qual não se pode alegá-la (Hable, 2007, pg. 90).

Dessa maneira, nos casos de sonegação, o Fisco deve proceder de modo a obter as informações que o contribuinte tenha omitido por meio de procedimentos de fiscalização adequados, por exemplo, perícia contábil, circularização de notas fiscais junto aos fornecedores, levantamentos fiscais e demais formas a disposição do Fisco que consigam trazer à tona o movimento financeiro do contribuinte e, conseqüentemente, o quanto devia de tributo. Caso o Fisco não tenha conseguido efetuar o lançamento, por não ter conseguido tais informações que demonstrassem a ocorrência do fato gerador e dos demais elementos necessários a constituição do crédito tributário, a sua inércia já estaria caracterizada.

No entanto, não é a simples detecção da inércia que inicia a contagem do prazo decadencial e sim o prazo estipulado pelo Código Tributário Nacional. Não sendo o caso de homologação e configurando-se o dolo, a fraude ou a simulação, o prazo de decadência para o lançamento de ofício se inicia no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Embora o contribuinte tenha em alguns casos que prestar declarações e informações ao fisco, a ausência do cumprimento destes deveres não é suficiente para descaracterizar a inércia do fisco, pois se o contribuinte não presta estas informações ou declarações, o Fisco tem a sua disposição meios para efetuar o lançamento de ofício. Cabe ao Fisco apurar o quantum devido pelo sujeito passivo com bases em informações não só já apresentadas pelo contribuinte como também com base em informações que cabe a ele obter por outros meios.

Assim, não é pelo fato de o contribuinte se beneficiar pela sua própria ação torpe e sim de ele ser beneficiado pelo fato de o Fisco tomar conhecimento de sua ação ou omissão dolosa, mas mesmo assim quedar-se inerte. Em alguns casos, pode ocorrer ainda que a inércia surja desde o dia imediato à ocorrência do fato gerador.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o contribuinte deve antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. O valor pago antecipadamente extingue o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento efetuado. A homologação do lançamento deve ser realizada pelo Fisco expressa ou tacitamente. Mas, o contribuinte tem que efetuar todos os procedimentos necessários ao lançamento, como declarar o valor de suas operações tributáveis, no caso do ICMS, o valor de seus créditos, apurar a base de cálculo do imposto, o *quantum* devido e por fim recolher o imposto.

Devemos observar que o prazo para a homologação tácita é contado da ocorrência do fato gerador, mas muitas vezes esse prazo é estendido para período posterior em virtude de diversas questões relacionadas à apuração e ao recolhimento do imposto. Assim, tomando como exemplo o ICMS do Distrito Federal, temos que, a grosso modo, o fato gerador do ICMS é a saída do estabelecimento comercial, industrial ou produtor e a prestação de serviços de transporte, comunicação e fornecimento de energia elétrica, nos termos do artigo 3º do Decreto 18.955/1997. No entanto, ao contribuinte é dado o direito de recolher o imposto mensalmente pelo total das operações. Ou seja, englobando vários fatos geradores. Assim, para apuração do imposto a ser homologado, tem-se que aguardar o final de cada mês para serem lançados como débitos todos os fatos geradores de ICMS e como créditos os valores

dos ICMS recolhidos nas operações anteriores. Somente a partir daí, será apurado o imposto devido. Tal imposto tem o prazo de recolhimento estabelecido em regulamento próprio (RICMS). Para os estabelecimentos comerciais, o prazo é até o dia 20 do mês subsequente a ocorrência do fato gerador, conforme art. 74, inciso I, do RICMS. Por outro lado, para estabelecimentos industriais, tem-se até o dia 20 do segundo mês subsequente a ocorrência do fato gerador, conforme estabelecido pelo art. 74, inciso II do RICMS. Portanto, o prazo para homologação expressa ou tácita só se iniciará após observados todos estes detalhes.

Hable (2007, pg. 220-221), discute-se na doutrina se o prazo do artigo 150, § 4º seja de decadência, de prescrição ou simplesmente de homologação do lançamento.

Entendemos que a previsão do artigo 150 apenas deveria ser uma hipótese de homologação do lançamento que teria por objetivo não permitir a existência do pagamento do contribuinte sem o devido lançamento. Tal fato daria margem à repetição do indébito tributário, ou seja, à restituição porque, se o contribuinte recolhesse um tributo sujeito ao lançamento por homologação e o Fisco não homologasse expressa ou tacitamente nem tampouco efetuasse o lançamento de ofício no prazo devido, tal “lançamento do contribuinte” poderia ser considerado indevido e sujeito à restituição tendo em vista que a atividade de lançamento é privativa do fisco, conforme art. 142 do CTN. Assim, para evitar tal situação e impedir que o lançamento pudesse ser efetuado pelo contribuinte, criou-se a figura da homologação tácita. Entendemos que o legislador criou esta previsão legal sem ter em mente a questão de decadência do direito do Fisco e sim com o objetivo de não permitir a restituição do tributo em questão. Este seria um caso em que nunca ocorreria a decadência, pois o Fisco homologando ou não o lançamento de forma expressa ou não tomando qualquer atitude de forma a homologar tacitamente, nunca se constituiria em hipótese de decadência do direito de lançar o crédito tributário. Na pior das hipóteses, tal lançamento seria efetuado antes do prazo fatal que o Fisco teria direito de fazer tal lançamento.

Entretanto, o que ocorreu é que a interpretação feita pela jurisprudência estendeu o alcance da previsão do artigo 150 do CTN de modo a abarcar também o direito de o Fisco fazer lançamentos suplementares de ofício. Assim, passou-se a entender que o que se homologa não é só o pagamento e sim todo o procedimento de apuração do imposto. Logo, a fazenda tem o prazo fatal de 05 (cinco) anos a partir da ocorrência do fato gerador, com as ressalvas aqui já citadas, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, para efetuar lançamento suplementar de ofício. Se não o fizer, seu direito de constituir o crédito tributário estará decaído, salvo se houver ocorrido dolo, fraude ou simulação. Dessa forma, se o contribuinte recolheu ou apurou incorretamente o imposto, recolhendo valor menor que o



devido e isso não ocorreu por sonegação, não poderá o Fisco exigir a diferença utilizando-se de lançamento de ofício, que normalmente utiliza-se de auto de infração, após decorrido o mencionado prazo que agora é entendido como de decadência.

Segundo Raphael Fratari, o STJ mudou seu entendimento da seguinte forma:

O Superior Tribunal de Justiça tomou inicialmente o prazo de 5 anos contados a partir da extinção do crédito tributário para a restituição do indébito tributário e dois meses depois destas decisões mudou o sentido das decisões apregoando a tese conhecida como a dos “dos dez anos” para a repetição do indébito e que também o prazo para o fisco exigir tributo também o seria (Fratari, 2010, pg.158-159).

Abaixo ementa do acórdão do STJ, Recurso Especial nº 58.918-5/RJ, sobre o prazo decadencial decenal:

EMENTA: TRIBUTARIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIARIA - CONSTITUIÇÃO DO CREDITO TRIBUTARIO - DECADENCIA - PRAZO (CTN ART. 173).  
 I - O ART. 173, I DO CTN DEVE SER INTERPRETADO EM CONJUNTO COM SEU ART. 150, PAR. 4º.  
 II - O TERMO INICIAL DA DECADENCIA PREVISTA NO ART. 173, I DO CTN NÃO É A DATA EM QUE OCORREU O FATO GERADOR.  
 III - A DECADENCIA RELATIVA AO DIREITO DE CONSTITUIR CREDITO TRIBUTARIO SOMENTE OCORRE DEPOIS DE CINCO ANOS, CONTADOS DO EXERCICIO SEGUINTE AQUELE EM QUE SE EXTINGUIU O DIREITO POTESTATIVO DE O ESTADO REVER E HOMOLOGAR O LANÇAMENTO (CTN, ART. 150, PAR. 4º.).  
 IV - SE O FATO GERADOR OCORREU EM OUTUBRO DE 1974, A DECADENCIA OPERA-SE EM 1º DE JANEIRO DE 1985.

O julgado, de 24/05/1995, aplicou conjuntamente o parágrafo 4º do artigo 150 combinado com o inciso I do artigo 173 do CTN. Tal julgado sustentou que o prazo decadencial somente começava a fluir depois que não seja mais lícita a prática do lançamento. A tese do mencionado julgado foi exposta no relatório do ministro Humberto Martins no sentido de que haveria duas formas de se interpretar a expressão “poderia” do inciso I do artigo 173: a) olhada isoladamente no artigo citado levaria ao entendimento de que o prazo começaria a partir do momento em que seria lícito à administração fazer o lançamento; e b) também permitiria dizer que o prazo somente começaria depois que já não seria mais lícita a prática do lançamento. Assim, quando interpretado conjuntamente com o parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, chegar-se-ia à conclusão que a homologação do lançamento, se não fosse feita expressamente, poderia ser realizada tacitamente em até 05 (cinco) anos a partir da mais antiga contribuição de forma que a decadência ocorreria cinco anos depois do primeiro dia “do exercício seguinte” à extinção do direito protestativo de homologar ( Resp 58918-5-RJ).

A tese dos dez anos de decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação surgiu quase como contrapartida da denominada tese dos dez anos de decadência do direito de o sujeito passivo repetir o indébito tributário (Santi, 2004, pg. 185).

O mesmo autor apresenta quatro refutações à tese apresentada:

A primeira é que tomados os dois dispositivos juntos e que outorga a poderia o sentido de que já não é mais lícita a prática do lançamento e, portanto, o lançamento já não pode mais ser efetuado estabelece uma situação de “poder que já não pode mais” e que no direito poder não é conduta e sim modalizador de conduta e assim poderia no condicional ou futuro do pretérito ou em qualquer tempo verbal é qualificador da conduta de lançar e, portanto, imprestável na função de demarcar o prazo decadencial submetendo o direito ao indesejável fenômeno da recursividade. Logo os modais criam novas modalidades sobre a conduta de lançar: é proibido lançar, é permitido lançar (Santi, 2004, pg. 194).

A segunda é a recursividade, a decadência decorre de a omissão da conduta do Fisco produzir o ato de lançamento num determinado lapso temporal, determinando a disjunção da autoridade com o direito de efetuar o lançamento.

A terceira refutação é de que de acordo com a lógica do aresto existem 3 (três) elementos que são: 1) o pagamento antecipado, 2) o pagamento sujeito ao lançamento antecipado e 3) o fluxo temporal de cinco anos, contados da ocorrência do fato tributário. A lógica apresentada é a seguinte: (I) o fato da extinção do direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento e (II) o fluxo temporal de cinco anos contados agora, do primeiro dia do exercício subsequente ao da extinção; o consequente aqui é o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito, mediante o lançamento de ofício (caput do Art. 173 do CTN). Assim, ocorre em relação à regra de casualidade a decadência implicando em decadência. E segundo o autor não se pode aplicar a extinção cumulativamente (Santi, 2004, pg. 197).

Também existe incoerência entre parte da hipótese da primeira (não se efetuou nenhum pagamento) e seu consequente (a revisão e a homologação do lançamento): se não houve pagamento antecipado, não há o que rever ou homologar, e se houve cairia na recursividade, 5 (cinco) anos para lançar, mais cinco e cinco (Santi, 2004, pg. 197-198).

Ao nosso ver, a interpretação de que é iniciada a contagem do prazo decadencial, após o fim do prazo para o Fisco rever ou homologar tacitamente o lançamento sujeito ao lançamento por homologação, não encontra qualquer embasamento uma vez que o instituto da decadência visa alcançar o poder do Estado fazer o lançamento de ofício, caso não haja concordância com os dados apontados no “lançamento” inicialmente feito pelo contribuinte. Assim, para que não se configure a decadência, é necessário que o Fisco proceda com um lançamento suplementar antes da ocorrência da homologação tácita.

Assim, o retromencionado parágrafo 4º do artigo 150 extingue o crédito tributário definitivamente de forma a impossibilitar que sejam efetuados lançamentos suplementares. Logo, a interpretação conjunta com o inciso I do artigo 173 torna-se totalmente absurda. Operando-se a homologação do lançamento, não se pode mais alterá-lo de forma que o que decai não é o “lançamento efetuado pelo contribuinte” e sim o possível crédito suplementar a que o Fisco teria direito, se tivesse agido com maior celeridade para exigir o tributo que não foi contemplado nas informações e cálculos do contribuinte que estava sujeito à homologação.

O STJ, no AgRg nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.199.262-MG, de 26/10/2011, alterou novamente o entendimento relativo ao prazo

decadencial no lançamento por homologação. Retornou ao entendimento de que a contagem do prazo se inicia a partir do pagamento, conforme ementa:

EMENTA  
TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA

Na verdade, já houvera decisão anterior, Recurso Especial nº 973.733/SC, de 12/08/2009, em que foi dado entendimento de impossibilidade de aplicação conjunta dos artigos 173, I, do CTN cumulativamente com o artigo 150, § 4º. No entanto, tratava-se de situação em que não houvera pagamento de tributo, conforme ementa do acórdão:

EMENTA  
PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

As interpretações jurisprudenciais que não ampliam o prazo decadencial para 10 anos são baseadas nos ensinamentos de Luciano Amaro que assim se expressa:

O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois, feito o pagamento (dito "antecipado"), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio). (Amaro, 2006, pg. 406-407).

O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe a autoridade realizar quando constata omissão ou inexistência do sujeito passivo no cumprimento do dever de "antecipar" o pagamento do tributo. Se o sujeito passivo "antecipa" o tributo, mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; se não concordar, deve lançar de ofício, desde que o faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita. Assim, o prazo, após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação, tem natureza decadencial (segundo o conceito dado pelo CTN), pois ele implica a perda do direito de a autoridade administrativa (recusando homologação) efetuar o lançamento de ofício. O que é passível de decadência, pois, é o lançamento de ofício, não o lançamento por homologação. (Amaro, 2006, pg. 407).

Importante salientar que o retorno à interpretação de que o prazo decadencial é de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador somente se efetuou após o advento da Lei Complementar 118/2005 que alterou o artigo 133 do CTN, acrescentando o parágrafo 1º,

excluindo da responsabilidade tributária a pessoa natural ou jurídica que adquira fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional que continue a respectiva exploração com a mesma ou outra razão social ou com firma ou nome individual nos casos de alienação judicial, em processo de falência e recuperação judicial de filial ou unidade produtiva isolada ( §1º do artigo 133 do CTN.).

Observamos que a responsabilidade era integral, quando o alienante cessava a exploração da atividade. Por outro lado, era subsidiária, quando o alienante prosseguia a atividade ou iniciava nova atividade em outro ramo (rt. 133, incisos I e II, parágrafo 1º e seus incisos I e II, do CTN). Também houve o acréscimo pelo parágrafo 2º e 3º que estabelecem exceções ao disposto no parágrafo 1º, todos do artigo 133, quando o adquirente fora sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial, parente, em linha reta até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedores citados ou de qualquer de seus sócios ou identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. Já o parágrafo 3º estabelece que o produto da alienação judicial das empresas citadas permanecerá a disposição do juízo da falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação e podendo somente ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou créditos que preferem o tributário (art. 133, parágrafos 2º e 3º e seus incisos, do CTN). Tal lei alterou também o artigo 155-A, que com a introdução do parágrafo 3º estabeleceu que lei específica disporia sobre as condições de parcelamento de créditos tributários de devedor em recuperação judicial e do 4º que estabeleceu que na falta da lei referida no parágrafo 3º, se aplicaria ao devedor as leis gerais de parcelamento do ente da Federação não podendo ser inferior ao concedido pela lei federal específica. Também foram modificados o artigo 185, 186 a 188 e 191 e acrescentados os artigos 185-A e 191-A, assim, o CTN tratou de fraude sob a alienação ou oneração de bens, a extinção da obrigação do falido, a preferência do crédito tributário.

Relativamente às questões relacionadas à prescrição, houve alteração do inciso I do parágrafo único do artigo 174 do CTN estabelecendo que o despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal interrompe o prazo prescricional. No entanto, foi dada nova interpretação, pelo artigo 3º do da Lei Complementar 118/2005, ao estabelecer o momento do pagamento antecipado dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como o momento da extinção do crédito tributário previsto no artigo 150, parágrafo 1º.

A Lei Complementar nº 118/2005, em seu artigo 4º, estabeleceu a retroatividade da nova interpretação do prazo extintivo do crédito tributário previsto no artigo 3º da referida

lei alcança os tributos sujeitos ao lançamento por homologação e se ampara no disposto no artigo 106, inciso I do CTN.

Embora entenda que a homologação tácita tivesse por objetivo somente a necessidade de evitar a formação de direito à restituição do indébito tributário, no caso da persistência do pagamento efetuado pelo contribuinte que não fosse homologado expressamente, em face de não ser admitido no direito tributário brasileiro o lançamento efetuado pelo próprio contribuinte, a princípio não seria afetado o prazo decadencial do lançamento efetuado de ofício, conforme previsão do artigo 149 do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

(...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Assim, o lançamento de ofício seria sempre permitido obedecido o artigo 149. No inciso VIII do artigo citado, a revisão seria possível mesmo que o contribuinte não agisse com dolo ou simulação, bastando que não tivesse dado conhecimento ao Fisco de todos os fatos ocorridos e que fosse passível de alterar o valor devido ao fisco, seja favorecendo o erário, seja favorecendo o contribuinte.

Ocorre que a prática administrativa é de se fazer lançamento de ofício, quando é encontrado recolhimento menor por parte do contribuinte do que o valor que o Fisco entende como devido. Assim, o que ocorre, na verdade, é que o lançamento suplementar desta diferença sem se alterar os outros tipos de lançamentos, permanecendo o lançamento de ofício com base na declaração do sujeito passivo, quando se trate de lançamento por declaração, e no caso dos tributos sujeitos a homologação, são considerados os recolhimentos efetuados pelo contribuinte e, caso contrário, se exigindo também o valor não recolhido por meio do lançamento de ofício ou exigindo por meio mais simplificado a diferença do valor recolhido, por meio de crédito tributário não contencioso, já que foi informado pelo sujeito passivo.

Também, a própria exigência da ocorrência do pagamento antecipado leva ao entendimento de que a homologação alcançaria apenas o lançamento que tivesse um pagamento que correspondesse parcial ou integralmente com o mesmo, visto que, sem o pagamento, a legislação não considera como sujeito à homologação. Assim, se o contribuinte,

embora tenha a obrigação de informar e recolher o imposto, apenas informar e não fizer qualquer recolhimento, o imposto não poderá ser homologado.

É necessário fazer a observação de que o pagamento do tributo não faz parte do lançamento do tributo. Ao contrário, o pagamento é uma das formas de extinção do crédito tributário. Daí que, para efeito de lançamento, não deveria haver distinção entre o fato de o contribuinte ter realizado ou não o pagamento.

Se o contribuinte faz seus cálculos, declara ao Fisco o montante a recolher e não faz tal recolhimento, o que deveria ocorrer seria a execução do crédito tributário que estaria sujeito a prazos prescricionais e não decadenciais. A previsão do artigo 142 do CTN relativa ao lançamento nada dispõe sobre o pagamento:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O que ocorre é a consideração dos atos anteriores ao lançamento por homologação, inclusive o pagamento na apuração de saldo porventura existentes, embora não influenciem a obrigação tributária, conforme disposto no § 2º do art. 150 do CTN. Ao contrário, podem influenciar na imposição de penalidades e sua graduação, conforme disposto no parágrafo 3º do mencionado artigo 150:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

De acordo com o artigo 150, § 1º, o pagamento antecipado extinguiria o crédito tributário condicionando a extinção do crédito tributário à homologação do lançamento. Tal homologação teria o prazo de 5 (cinco) anos a partir da ocorrência do fato gerador para ser homologado. Passado este período sem que o Fisco se pronuncie, estará homologado o

lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

No entanto, devemos levar em consideração a evolução tanto da jurisprudência quanto da doutrina que acabou por considerar a homologação do lançamento como um limitante à prática do lançamento de ofício, conforme já foi apresentado pelas ementas de julgados e pela discussão de renomados juristas brasileiros.

“Se o débito tributário foi absorvido pelo crédito tributário nos impostos indiretos, a simples confirmação desta circunstância é suficiente para se efetivar o imposto como sujeito a homologação, não necessitando efetivamente de haver um pagamento” (Borges, 1981, pg. 434). Além disso, tem-se:

“O lançamento por homologação diferentemente dos lançamentos de ofício e por declaração não seria obrigatório, não ensejando a cominação de penalidade funcional, da autoridade administrativa omissa na prática do lançamento, corresponde a uma específica sanção de ato ilícito, a integração do prazo quinquenal para homologação expressa não teria efeito sancionatório” (Borges, 1981, pg. 437).

“Antes da homologação, existe o procedimento de lançamento e homologável não corresponde necessariamente ao pagamento e o que se homologa de acordo com o CTN é a atividade do sujeito passivo, não necessariamente o tributo” (Borges, 1981, pg. 444-445).

“A decadência refere-se apenas e especificamente à homologação expressa porque é a homologação tácita um sub-rogado da homologação expressa e só esta última é alcançada pela decadência” (Borges, 1981, pg. 469).

A solução para a decadência do imposto sujeito a homologação, quando ocorra dolo, fraude ou simulação, segundo Carvalho (2007, pg. 447) é tormentosa na doutrina e as soluções encontradas pelos autores são divergentes. A utilização do artigo 173 do CTN perpetuaria a exigência, à mingua de qualquer limite e, além disso, a aplicação do artigo 177 do Código Civil/1916 levaria o período para 20 (vinte). Portanto, para ele, diante da lacuna causada pela omissão do legislador ordinário em disciplinar esse prazo, seria de 05 (cinco anos) a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter praticado o lançamento. Tal interpretação seria mais condizente com o espírito do sistema.

Observamos que o novo Código Civil/2002, alterou o prazo de prescrição de 20 (vinte) anos para 10 (dez) anos, nos termos do seu artigo 205.

Assim, segundo Carvalho (2007, pg. 447-448), haveria duas situações diferentes: a) falta de recolhimento de tributo, em termos totais ou parciais, todavia sem fraude, dolo e simulação. Nesta situação, o intervalo temporal, para fins de lançamento, é de cinco anos a partir da ocorrência do evento tributário; e b) falta de recolhimento de tributo, integral ou parcial, cometida com dolo, fraude ou simulação. Neste caso, o trato de tempo para formalização da exigência e para aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ser efetuado.

Nas suas decisões, nos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação, o STJ tem aplicado a contagem do prazo decadencial que pode ser esquematizada nas seguintes situações:

a) sem ocorrência de dolo, fraude e simulação e no qual o imposto não foi pago em sua totalidade ou em sua parcialidade. Foi pacificado o entendimento que a contagem deste prazo começa a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ou seja, aplica-se o artigo 173, inciso I, do CTN e, conseqüentemente, entende-se como inaplicável ao caso as disposições do artigo 150, do CTN, conforme ementa do RECURSO ESPECIAL Nº 1.207.053 - SP (2010/0143264-7):

EMENTA

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. VERBA HONORÁRIA. ART. 20, § 4º, DO CPC. 1. Nos créditos tributários relativos a tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte – caso em que se aplica o art. 173, I, do CTN –, deve o prazo decadencial de cinco anos para a sua constituição ser contado a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. 2. Na hipótese dos autos, deve ser reconhecida a decadência do direito à constituição do crédito tributário referente ao ano-base de 1989, tendo em vista que o prazo para a notificação do contribuinte do auto de infração era de 1º de janeiro de 1990 a 31 de dezembro de 1994, enquanto a dívida foi inscrita somente em 30 de setembro de 1999. 3. Vencida a Fazenda Pública, mediante apreciação equitativa, pode o juiz arbitrar os honorários advocatícios em percentual que esteja dentro dos limites legais previstos no artigo 20, § 3º, do CPC. 4. Recurso especial não provido.

b) sem ocorrência de dolo, fraude e simulação e no qual o imposto foi pago em sua totalidade ou em sua parcialidade. Em tal situação é considerado a incidência do artigo 150, § 4º, do CTN, contando o prazo de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador. Abaixo, transcrição do AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 706.556 - MG (2015/0104141-1):

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO E PAGAMENTO A MENOR. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO A QUO. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ. 1. As matérias referentes aos dispositivos tidos por contrariados não foram objeto de análise pelo Tribunal de origem. Desse modo, carece o tema do indispensável prequestionamento viabilizador do recurso especial, razão pela qual não merece ser apreciado, a teor do que preceituam as Súmulas 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal. 2. Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação não declarados e não pagos, o prazo decadencial conta-se nos moldes determinados pelo art. 173, I, do CTN, impossível, assim, a sua acumulação com o prazo determinado no art. 150, § 4º, do CTN. Contudo, uma vez efetuado o pagamento parcial antecipado pelo contribuinte, inclusive quando da realização aproveitamento de créditos, a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo art. 150, § 4º, do CTN, salvo os casos



de dolo, fraude ou simulação. 3. No caso em apreço, entendeu a Corte de origem que não ocorreu dolo, fraude ou simulação, mesmo havendo pagamento a menor, o que atrai a incidência do art. 150, § 4º, do CTN para definir como termo a quo do prazo decadência a data da ocorrência do fato gerador. 4. Registre-se que infirmar o entendimento a que chegou a Corte de origem, de modo a albergar as peculiaridades do caso e verificar a existência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, ensejaria o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, o que se mostra inviável em sede de recurso especial, por óbice da Súmula 7/STJ. 5. Agravo regimental a que se nega provimento

c) com ocorrência de dolo, fraude e simulação e no qual o imposto foi pago em sua totalidade ou em sua parcialidade. Neste caso, o prazo decadencial é contado de acordo com o art. 173, inciso I, do CTN em detrimento do artigo 150, § 4º do CTN, assim, não sendo de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador. Abaixo transcrito a ementa do acórdão do AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.523.619 - MG (2015/0069872-2)

#### EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A MENOR. OCORRÊNCIA DE FRAUDE. TERMO INICIAL. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. CDA. VALIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. 1. Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação não declarados e não pagos, o prazo decadencial conta-se nos moldes determinados pelo art. 173, I, do CTN, impossível, assim, a sua acumulação com o prazo determinado no art. 150, § 4º, do CTN. 2. Contudo, uma vez efetuado o pagamento parcial antecipado pelo contribuinte, a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo art. 150, § 4º, do CTN, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação. 3. No caso em apreço, entendeu a Corte de origem que ocorreu fraude, razão pela qual, mesmo havendo pagamento a menor, afastou a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, fazendo incidir o art. 173, I, do mesmo diploma legal. 4. Não está caracterizada a decadência, já que não transcorreram mais de 5 anos entre primeiro dia do exercício seguinte (01/01/2002) àquele em que os lançamentos poderiam ter sido efetuados e a constituição definitiva do crédito (24/11/2006). 5. Quanto ao alegado vício de lançamento, a irresignação não comporta conhecimento ante o óbice da Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido.

d) com ocorrência de dolo, fraude e simulação e no qual o imposto não foi pago em sua totalidade e nem em sua parcialidade. Não foram encontradas decisões do STJ contemplando esta situação, no entanto, existem duas razões para se considerar que o prazo decadencial se conta pelo artigo 170, inciso I, do CTN, uma porque se não ocorre o pagamento, partindo-se da hipótese “a”, aqui comentada, não se poderia homologar o lançamento mesmo que não houvesse dolo, fraude e simulação e de acordo com a hipótese “c”, também aqui comentada, a simples ocorrência de fraude, dolo e simulação, já seria o suficiente para não ocorrer a homologação tácita, necessária para que o prazo decadencial fosse contado pelo artigo 150, § 4º, do CTN.

No lançamento por declaração, o prazo de início da contagem do prazo de decadência é realizado de acordo com o artigo 173, I, do CTN, ou seja, a partir do primeiro

dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e neste caso é entendido como o primeiro dia do exercício seguinte a data de ocorrência do fato gerador. Abaixo transcrita ementa do acórdão AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.123.386 - GO (2009/0125246-0) que firma este entendimento:

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPTU. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO. ART. 173 DO CTN. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. Nos termos do art. 173 do CTN, somente no primeiro dia do exercício seguinte ao ano em que o lançamento poderia ter sido realizado é que começa a transcorrer o prazo decadencial de 5 anos para a constituição do crédito tributário. 2. Agravo regimental não provido.

No lançamento de ofício, devemos considerar a princípio que o prazo é o do artigo 173, inciso I, do CTN. Ou seja, de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência do fato gerador. No entanto, devemos considerar que este lançamento pode ser suplementar ao lançamento por homologação de forma que, se houver a homologação tácita em virtude de lançamento sujeito à homologação com o pagamento parcial ou total do crédito tributário sem a existência de fraude, dolo ou simulação, tal prazo é limitado ao disposto no artigo 150, § 4º do CTN. Isto é, inicia-se a contagem do prazo decadencial no primeiro dia após a ocorrência do fato gerador ou imediato à apuração do imposto, quando tal procedimento seja necessário para se apurar o valor do imposto devido.

Necessário explicar ainda que os impostos sujeitos ao lançamento por homologação podem ter o montante do imposto apurado em uma única operação como é o caso do ICMS na importação de veículo automotivo do exterior. Para a apuração do imposto, não há necessidade de se fazer o lançamento de créditos de operações anteriores. Mas, apenas das informações presentes no desembaraço aduaneiro. Neste caso, o marco para contagem do prazo decadencial se inicia na ocorrência do fato gerador. Diferentemente é a situação do ICMS relativo às saídas de mercadorias por empresas comerciais que, para se chegar ao valor do imposto devido necessita apurar todas as operações relativas a determinado mês e abater os créditos relativos às entradas do mês considerados, bem como os créditos acumulados de meses anteriores. Portanto, sem essas considerações não é possível se chegar ao valor a recolher, restando que não se pode contar o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador e sim da data prevista para apuração do imposto.

Embora a decadência do crédito tributário ocorra em virtude da não observância por parte do Fisco do dever de efetuar o lançamento do crédito tributário, existe o caso no

qual a decadência ocorre após o lançamento do crédito tributário. Tal caso está previsto no artigo 173, inciso II, do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – (*omissis*).

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Trata-se de um novo prazo de decadência dado ao Fisco para efetuar um novo lançamento, quando o anterior lançamento foi anulado. Assim, é necessário inicialmente saber o que é vício formal. Vício formal no PAF – Processo Administrativo Fiscal não se confunde com os vícios nos elementos do ato administrativo de lançamento. Os elementos do ato administrativo são: competência, objeto, motivo, motivação, finalidade e forma. Assim, possui vícios materiais o ato de lançamento feito por agente incompetente, sem motivo fático ou jurídico e lavrado com forma não prevista na lei. No entanto, o vício de forma do ato de lançamento não se confunde com o vício formal do PAF. Por outro lado, por meio de analogia com o NCPC, arts. 330 e 337 c/c 485, considerando as devidas adaptações tendo em vista que o ato de lançamento não é propriamente uma “petição inicial” no PAF, pode-se dizer que são vícios processuais (vícios formais): a ilegitimidade das partes, incompetência absoluta do julgador, nulidade da citação, da narração dos fatos não decorrer logicamente a conclusão, falta de fundamento fático ou jurídico, defeitos capazes de dificultar o julgamento do mérito, coisa julgada, litispendência etc. Deve-se notar que alguns elementos do ato de lançamento são também pressupostos processuais do PAF. Por exemplo, a incompetência do agente e o erro na identificação do sujeito passivo acarretam vícios não só no ato de lançamento como também no pressuposto processual da ilegitimidade das partes. Ou seja, trata-se não só de um vício material como também de um vício formal. A falta de fundamento fático e jurídico também acarreta ambos os vícios.

Há um consenso na doutrina de que a incompetência do agente acarreta um vício formal permitindo a aplicação do CTN, 173, II.

Apesar de a legislação processual civil tratar a falta de fundamento fático como causa de ambos os vícios, a Coordenação Geral de Contencioso Administrativo e Judicial da Receita Federal tratou apenas como vício formal:

Consulta Interna nº 8 – COSIT, de 08/03/2013.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento. A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anula

vel por vício formal. Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência que configure erro de direito é vício material.

Posteriormente, a jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo da Receita Federal foi no sentido de que se tratava apenas de vício material:

Acórdão: 2301-005.022

Número do Processo: 19515.001202/2009-43

Data de Publicação: 20/06/2017

Contribuinte: M&G FIBRAS E RESINAS LTDA.

Relator(a): JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004. VICIO MATERIAL. NULIDADE. Quando a descrição do fato não é suficiente para a razoável segurança de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente incerto.

A doutrina não admite dilação probatória para acrescentar fatos novos ao lançamento substitutivo, quando há anulação por vício formal. Ou seja, o lançamento substitutivo só pode ser realizado, caso a obrigação tributária esteja perfeitamente definida no lançamento anterior. No entanto, enquanto não extinto o direito da Fazenda o lançamento pode ser revisto em razão da existência de fato novo, conforme prevê o CTN, art. 149, VIII.

Não é controverso na jurisprudência a reabertura de novo prazo decadencial para a fazenda pública, quando o lançamento anterior é anulado por vício formal. No entanto, não se encontram julgados relativos a forma de se proceder com o novo lançamento tributário. Há concordância no sentido de que os créditos tributários já constituídos anteriormente poderão novamente ser relançados. Assim, fica a dúvida, se no novo lançamento poderá ou não haver acréscimos relativos à parte não lançada anteriormente. Cabe lembrar que o novo lançamento poderá ser efetuado por agente diferente do que fez o lançamento inicial surgindo diferenças nos valores apurados em face da individualidade de cada agente e dos critérios utilizados pelos mesmos. Tal fato pode resultar, tanto formalmente quanto materialmente, em lançamentos distintos.

A nosso ver, o que o artigo 173, II, abre a fazenda pública é a possibilidade de corrigir o erro formal e daí que o novo lançamento deva ter como espelho o lançamento anterior de forma a não inovar em questões de matéria de forma a revolver a situação fática espelhada no primeiro lançamento, vez que não se trata de prazo para fazer o primeiro lançamento e sim para efetuar as correções de natureza formal existentes. Assim, se no período objeto do lançamento, o primeiro trabalho não contemplou determinado mês no lançamento, embora pudesse fazê-lo, mas por erro ou por lapso, não o tenha feito, este mês

não poderá ser lançado agora neste novo prazo decadencial porque em relação a este mês não existe um lançamento que tenha sido anulado por vício formal.

Sobre a forma do ato, tal requisito é a exteriorização do ato:

1.2.3 Forma- O requisito exteriorizado do ato administrativo constitui requisito vinculado e imprescindível à sua perfeição. Enquanto à vontade dos particulares pode manifestar-se livremente, a da administração exige procedimentos especiais e forma legal para que se expresse validamente. (Meireles, 2010, pg. 156).

Temos que esta previsão de prazo decadencial somente se aplicaria ao lançamento de ofício pelas seguintes razões: 1) no lançamento por declaração ou por homologação, se o contribuinte por algum motivo houver declarado acima do valor efetivamente devido e recolhido o imposto declarado, cabe a ele o pedido de restituição do indébito tributário que está sujeito a prazo decadencial distinto do prazo aqui citado; 2) se o contribuinte declarar valor superior ao efetivamente devido e recolher valor inferior ao devido, cabe ao Fisco exigir o valor não recolhido que estaria sujeito ao prazo prescricional e não decadencial. Além disso, qualquer tentativa do contribuinte de reduzir o valor declarado não interferiria no prazo decadencial uma vez que se trataria da simples alteração do lançamento inicialmente informado pelo contribuinte e que, portanto, não ensejaria a anulação por vício formal, visto que a obediência de forma é exigida da administração e não do contribuinte; e 3) qualquer tentativa do Fisco de alterar os lançamentos anteriores para valores superiores ao informado pelo contribuinte deverá ocorrer por lançamento de ofício.

“Pode-se dizer que é do âmbito da forma a norma que cuida de produção de outra norma e do âmbito do conteúdo a norma que cuida do conteúdo desta norma” (Santi, 2004, pg. 128).

Assim, no procedimento de lançamento, existem normas a serem observadas na feitura do lançamento, tais como a observância, no caso do Distrito Federal, tanto da Lei nº 4.567/2011, regulamentada pelo Decreto nº 33.269/2011, que estabelecem a forma do procedimento administrativo fiscal. Portanto, além das leis e regulamentos relativos a cada tributo, também o lançamento do tributo segue uma exigência quanto à sua formação como a estabelecida no artigo 33 e seus incisos do Decreto 33269/2011 abaixo transcrito:

Art. 33. O Auto de Infração e o Auto de Infração e Apreensão serão lavrados por servidor competente e conterão:  
I – denominação, número de inscrição no CF/DF, no CNPJ do Ministério da Fazenda e endereço do autuado;  
II – local, data e hora de sua lavratura;  
III – descrição do fato;  
IV – disposição legal infringida e penalidade aplicável;  
V – valor do crédito tributário e intimação para recolher ou apresentar impugnação no prazo de 30 (trinta) dias;

VI – nome e assinatura do autuante, indicação do seu cargo ou função e número da matrícula.

Logo, a ausência ou erro nos dados exigidos acima que possam levar a nulidade do auto de infração, a princípio seriam em razão da forma, pois não estariam ligados à substância da exigência tributária, como se houvesse a ocorrência ou não do fato gerador ou se o autuado realmente fosse o sujeito passivo da obrigação tributária.

No erro de direito, o que se discute é, por exemplo, se determinado fato gera a obrigação de se recolher o imposto, se determinado produto encontrado sem documento fiscal está sujeito ou não ao ICMS. Neste caso, a discussão pode se enveredar para se saber se determinado produto é ou não mercadoria, pois de acordo com o artigo 2º, inciso I, da Lei 1254/1996 (Lei do ICMS-DF), se o produto não for mercadoria não estaria sujeito ao ICMS. Abaixo transcrevemos o artigo citado.

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em qualquer estabelecimento, incluídos os serviços prestados;  
II ao IV (*omissis*).

Na verdade, o prazo decadencial previsto no artigo 173, II, do CTN, é um prazo estabelecido para que a administração possa rever um lançamento anulado anteriormente. Ao nosso ver, não se trata de interrupção de prazo decadencial porque este prazo tem origem na anulação de lançamento anteriormente efetuado e não tem origem em virtude da morosidade da administração em fazer o primeiro lançamento. Uma vez efetuado o primeiro lançamento, seja com vício material ou não, a Administração está proibida de efetuar outro lançamento sobre o mesmo contribuinte em relação às mesmas exigências fiscais, vez que o artigo 149, inciso IX, do CTN, estabelece que, especificamente para a hipótese de revisão do lançamento de ofício, é necessário que o lançamento anterior tenha ocorrido com falta funcional.

Entretanto, devemos considerar que de qualquer forma deva-se aguardar que seja tomada a decisão administrativa que determina a revisão ou anulação do lançamento anterior para que restabeleça nova obrigação de lançar e, somente a partir daí, é que se poderia falar em inércia do fisco. Outro fato importante nesta questão é que muitos atribuem a demora no julgamento do processo administrativo como fato que não justificaria a concessão deste prazo decadencial aqui comentado. No entanto, é necessário entender que os órgãos de julgamento administrativo não são órgãos que visam a princípio o lançamento tributário e sim órgãos que tem por objetivo dirimir as contendas entre Fisco e contribuinte ao garantir o direito de defesa do contribuinte e a correção do lançamento tributário evitando que o judiciário seja o único caminho a ser trilhado na resolução do conflito tributário. Logo, a inércia destes órgãos de

juízo é idêntica à morosidade do judiciário. Embora seja prejudicial, não pode ser levada em consideração quanto à decadência em razão de que somente após anulação do auto de infração pelo órgão julgador é que o auto retornará para o órgão lançador de tributos com o objetivo de se fazer novo lançamento, se o motivo foi por vício formal.

A decadência também alcança o direito do contribuinte a ter restituído o valor pago indevidamente e este prazo é estabelecido no artigo 168 do CTN abaixo transcrito:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005).

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

O direito a restituição do valor pago indevidamente é previsto no artigo nos artigos 165 a 167 do CTN que assim se expressa:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição. Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

Assim, quem pagou indevidamente o tributo terá direito a ser restituído podendo ser o contribuinte de direito ou o contribuinte de fato, visto que nos tributos indiretos o encargo tributário é transferido para terceiros, restando que o contribuinte de direito, ou seja, aquele que recolhe o tributo conforme determina a legislação não arca com o custo e o transfere para outra pessoa que é chamado de contribuinte de fato.

Mas mesmo nos tributos indiretos, desde que comprovado que o contribuinte de direito suportou o peso do tributo, ou seja, de que ele não transferiu economicamente o tributo ou que foi autorizado pelo contribuinte de fato a solicitar a restituição, poderá fazê-lo em seu nome.

Embora o CTN fale apenas de pagamento é necessário considerar também outras formas de extinção do crédito tributário como a compensação, a transação, a conversão do depósito em renda, a consignação em pagamento e a dação em pagamento de bens imóveis, visto que todas estas modalidades de extinção do crédito tributário que são previstas no artigo 156, incisos, II, III, VI, VIII e XI, embora não sejam pagamentos a este se equivalem e, portanto, ensejam motivos à restituição.

A melhor expressão é de restituição do indébito tributário, visto que o valor que foi pago indevidamente seja por qualquer motivo não é tributo. Daí, não seria correto que a expressão fosse chamada de restituição de tributo.

Se o pagamento fora indevido não existe nem sujeito ativo, nem sujeito passivo e nem tributo e que o código se referia de recolhimento a título de tributo ou com aparência de tributo. (Amaro, 2006, pg. 426).

Embora concordando com Luciano Amaro (2006, pg. 419) de que por não se tratar de restituição de tributo, também não fazer lógica a expressão utilizada no artigo 166, que fala em restituição de tributo que resultem na transferência do ônus financeiro, já que o pagamento indevido não é de tributo, entendemos que pode o artigo fazer lógica em face de mesmo que o pagamento indevido não seja tributo, o suposto contribuinte de direito poderia transferir o ônus do pagamento indevido para o suposto contribuinte de fato ao incorporar pagamento indevido ao preço de vendas das mercadorias no ICMS e aí, sendo ou não tributo, o ônus econômico do pagamento seja suportado pelo adquirente da mercadoria.

A restituição do crédito tributário ou indébito tributário se constitui em direito do contribuinte que da mesma forma que o Estado tem de exigir tributo por meio de lançamento tributário está adstrito ao seu exercício em determinado lapso temporal e o seu não exercício neste prazo estipulado sujeitará o titular do direito a perda do mesmo pela decadência. Desta forma, tendo o contribuinte deixado de requerer a restituição do crédito por meio administrativo ou judicial, no prazo de cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário nos casos de cobrança pelo Fisco ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido, contados da data da reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, quando a decisão se tornar definitiva.

Foram estipulados pelo artigo 168 do CTN e seus incisos duas formas diferenciadas de prazo decadencial, sendo que a primeira é de cinco anos da extinção do crédito tributário, ou seja, como o pagamento é uma forma de extinção do crédito tributário, tendo o contribuinte recolhido valor indevido seja por exigência do Fisco ou por erro ou engano que levaram a apuração incorreta dos elementos da obrigação tributária, como sujeito



passivo, alíquota, base de cálculo, ou simples erro no pagamento implicará em direito a restituição.

Já no segundo caso que estipula um prazo de cinco anos requer que se tenha um processo ou procedimento na esfera judicial ou administrativa que faça com que o tributo exigido no lançamento tributário seja considerado indevido no todo ou em parte, logo, se houve o pagamento do tributo pelo contribuinte ensejará direito a restituição. Observamos que o processo na esfera administrativa não é um processo de restituição, visto que este está sujeito a prazo prescricional de 2 (dois) anos contados da data que for negada a restituição, e sim algum processo ou procedimento que envolva a manifestação por parte da administração sobre se tal tributo seja devido ou não.

Tendo o contribuinte agido conforme a decisão administrativa e desta forma tenha recolhido o tributo e depois quando se tenha uma mudança de orientação da administração tal pagamento seja agora considerado indevido, ele agora terá o prazo estabelecido no artigo 165, inciso III, para requerer restituição. As consultas tributárias podem levar a este tipo de ocorrência. Evidentemente, a administração tem prazo para rever os seus próprios atos.

As decisões judiciais tanto em controle concentrado como difuso podem resultar em direito a restituição de tributos sujeitos a prazo decadencial nos moldes do artigo 165, inciso I do CTN e é a principal situação discutida tanto na jurisprudência quanto na doutrina. A Lei Complementar nº 118/2005 alterou o prazo de decadencial para restituição dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, no entanto, o “STJ” entendeu que embora tal modificação da lei tenha se proposto a interpretar o CTN acabou por trazer inovação no sistema tributário, de sorte que o prazo de decadência quando o pagamento tenha sido efetuada antes da vigência da lei citada (09/06/2005) continuaria pela teoria dos 5 (cinco) + 5 (cinco), sendo limitado esta aplicação ao prazo máximo de cinco anos a partir da vigência desta mesma lei. Nos demais casos será de 5 (cinco) anos a contar do pagamento indevido (RECURSO ESPECIAL Nº 1.002.932 - SP (2007/0260001-9)).

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. AUXÍLIO CONDUÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO. 1. O princípio da irretroatividade impõe a aplicação da LC 118, de 9 de fevereiro de 2005, aos pagamentos indevidos realizados após a sua vigência e não às ações propostas posteriormente ao referido diploma legal, posto norma referente à extinção da obrigação e não ao aspecto processual da ação correspondente. 2. O advento da LC 118/05 e suas consequências sobre a prescrição, do ponto de vista prático, implica dever a mesma ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo

para a repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova. 3. Isto porque a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional", constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005 (AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007). 4. Deveras, a norma inserta no artigo 3º, da lei complementar em tela, indubitavelmente, cria direito novo, não configurando lei meramente interpretativa, cuja retroação é permitida, consoante apregoa doutrina abalizada (...). 9. Recurso especial provido, nos termos da fundamentação expendida. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Relativamente ao prazo para requerer restituição de tributos pagos indevidamente quando ocorre a declaração de inconstitucionalidade se enquadra no previsto no artigo 165, inciso I, do CTN que não fala se este prazo é de decadência ou de prescrição, mas as decisões do STJ tratam este prazo como prescricional incidindo a partir do momento em que ocorra a declaração de inconstitucionalidade. Entendemos que o contribuinte tenha que exigir a restituição do tributo pela via judicial tendo em vista que sendo o prazo decadencial e não está sujeito a interrupção pode ocorrer que quando da decisão judicial o prazo para solicitar a restituição do indébito já esteja vencido e não seja possível a restituição do indébito pela via administrativa.

Não concordamos que o direito a restituição do tributo somente ocorreria a partir do momento da declaração de inconstitucionalidade pelo STF, visto que o contribuinte já poderia se insurgir contra a norma a princípio inconstitucional desde o nascimento da mesma, deixando de recolher o tributo ou solicitando a restituição do tributo no momento em que esta lei supostamente inconstitucional lhe causasse dano, podendo para tanto, alegar tal inconstitucionalidade por meio do controle difuso a ser realizado por órgãos de estrutura hierárquica inferior ao STF.

Também devemos levar em consideração que a decisão do STF que implicam na inconstitucionalidade de lei que dê ensejam a restituição possam ser afetada pela modulação de seus efeitos restando que os efeitos das decisões encontrem limitação ao alcance temporal do direito a restituição previsto no artigo 168 do CTN.

Baleeiro (1996, pg. 564) entende que a hipótese prevista no artigo 165, inciso III, se aplica aos casos em que o crédito tributário é apreciado pelo poder judiciário seja em defesa do sujeito passivo em executivo fiscal intentada pelo sujeito ativo, seja, em ação movida por este contra aquele para declarar a inexistência de débito ou relação jurídica ou anular o crédito tributário, ou mesmo em mandato de segurança nos limites deste.

Segundo este mesmo autor tal hipótese também se aplicaria aos casos de revogação, reforma, anulação ou rescisão da decisão administrativa realizadas como exemplo pelos conselhos de contribuintes. (Baleeiro, 1996, pg. 564).

A previsão de decadência do artigo 165, inciso III, do CTN importa na existência de um processo administrativo ou judicial que implique em alteração do lançamento, visto que sem este fator não ocorrerá a dilação de prazo já estipulado nos incisos I e II do artigo 165 do CTN. Esta modificação no lançamento pode ser obtida pela revogação quando ocorre a revisão pelo próprio órgão que condenou por meio de recurso que permite a retratação, reforma é por meio de uma nova decisão tomada por órgão superior e anulação quando a decisão tomada está maculada de vício formal e rescisão quando após o trânsito em julgado a ação é rescindida por meio de ação rescisória.

Existe a previsão de decadência contados a partir da notificação de medidas preparatórias ao lançamento prevista no artigo 173, parágrafo único do CTN, abaixo transcrito:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Questão controversa se este prazo antecipava ou dilatava os prazos decadenciais previsto nos incisos do artigo 173 do CTN, podendo ser interpretado por um lado como se a notificação ao sujeito passivo de medidas preparatórias modificaria a forma de se contar o prazo a partir desta notificação tendo o Fisco mais cinco anos para fazer o lançamento do tributo ou se pelo contrário considerando que se o Fisco antes de iniciado os prazos estabelecidos nos incisos I e II do artigo 173, houvesse iniciado o procedimento fiscal com notificação ao sujeito passivo fizesse com que o início do procedimento fiscal agora marcado pela notificação em tela já desse início a marcha do prazo de decadência.

No entanto, a antecipação do prazo decadencial somente surtiria efeito no deslocamento do início da contagem do prazo decadencial que inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado em razão de não haver permissão legal para se exigir o imposto sem a efetiva ocorrência do fato gerador. Assim, as disposições do parágrafo único do artigo 173 em nada interferia na contagem do prazo decadencial que se conta a partir da ocorrência do fato gerador.

A prescrição é também uma das formas de extinção do crédito tributário e, portanto, se o Fisco ficar inerte e não propor a ação de cobrança do crédito tributário, em determinado prazo já devidamente lançado, poderá ocorrer a perda por este de exigir do contribuinte o adimplemento da obrigação tributária por meio de ação de cobrança. Assim, se expressa Luciano Amaro sobre a prescrição:

Feito o lançamento (para cuja consecução deve ser observado o prazo decadencial), passa-se a cogitar de outro prazo, que é o de prescrição da ação para cobrança do tributo lançado. Diz, com efeito, o art. 174 que a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva. (Amaro, 2006, pg. 413-414)

Embora seja discutível se em todos os casos exijam a necessidade de lançamento pelo Fisco para se iniciar a contagem do prazo prescricional em virtude da existência de tributos em que já ocorra o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento do Fisco como é o caso dos ditos lançamentos por declaração e por homologação, o fato é que a ideia inicial da prescrição está subordinada a um lançamento válido devidamente cientificado ao sujeito passivo e que se tenha constituído definitivamente. Assim, partiremos dos tributos sujeitos a lançamento de ofício em que seja dado ao contribuinte o direito de recursos pelos procedimentos administrativo fiscal em que lhe seja garantido o contraditório e ampla defesa e só depois analisaremos as demais situações que se diferenciam desta.

Assim, disciplina o artigo 174 do CTN:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Desta forma o artigo citado determina que se após a constituição definitiva do crédito tributário, o Fisco não promover a ação de execução fiscal, estará ele com seu direito de ação prejudicado, pois se a ação for intentada, terá como resultado quase que certo a sua perda sem julgamento do mérito com possíveis danos ao erário em virtude de ter que arcar com a sucumbência de forma a indenizar a parte contrária pelos seus gastos.

Assim, o termo “constituição definitiva” é de mister importância para a contagem do prazo prescricional.

Doutrinadores debatem-se em torno de quando o lançamento é definitivo e quando é provisório e mesmo se existe lançamento provisório, considerando uns que o lançamento é sempre definitivo, mesmo que sujeito a alterações que possam promover modificações tanto em aspectos formais quanto materiais.

Existem três correntes em relação à constituição definitiva do crédito tributário, sendo a primeira a que ele se constitui a partir do momento em que o lançamento foi concluído e notificado ao sujeito passivo. A segunda que entende que ele está definitivamente constituído a partir do trânsito em julgado administrativo e a terceira corrente que considera que ele está definitivamente constituído no momento da inscrição do crédito tributário em dívida ativa (Hable, 2007, pg. 141-142).

Embora com todo o respeito que as referidas teses apresentam, entendemos que na verdade a constituição definitiva do crédito tributário pode ocorrer em certas situações de acordo com o entendimento da primeira corrente ou da segunda corrente dependendo do transcorrer dos acontecimentos, visto que o lançamento tanto pode ser provisório se considerarmos que o direito ao contraditório e ampla defesa pode fazer com que o lançamento pode ter como resultado a anulação do lançamento em que seja possível novo lançamento ou que não seja possível novo lançamento, mas que ocorrendo uma situação ou outra, restará que se terá um novo prazo decadencial quando da anulação por vício formal e a impossibilidade de novo lançamento quando se tratar de anulação do lançamento por vício material. Assim, em ambos os casos não se tem um crédito tributário constituído definitivamente para ser executado. Também no caso de improcedência do lançamento, não resultará em crédito tributário constituído definitivamente que poderá ser executado, as pretensões do Fisco se esgotaram e a não ser que apeguemos a um crédito tributário de zero, não restará crédito constituído em definitivo.

Continuando com o raciocínio, no caso de procedência parcial do lançamento inicialmente efetuado resultará na consideração de que parte da pretensão inicial do lançamento que foi considerada como correta estava definitivamente lançada desde o lançamento inicial e, portanto, já era definitiva desde o princípio e parte que foi descartada não faz mais parte do lançamento, não sendo agora, nem definitivo e nem provisório.

Na procedência total do lançamento tributário, o crédito continuará conforme foi lançado no início implicando que a impugnação do contribuinte não teve êxito e o crédito tributário é o mesmo antes e depois da decisão administrativa. Desta forma, uma vez não tendo êxito o contribuinte em seu recurso administrativo, restou que o órgão julgador, somente endossou o lançamento inicial.

Mas pode ocorrer que após o contribuinte perder na instância administrativa ele recorra ao judiciário e consiga por meio de alguma constrição judicial fazer com que o tributo não possa ser executado ou mesmo que obtenha êxito nesta esfera e consiga anular totalmente ou parcialmente a decisão administrativa, restará que modificará a pretensão do crédito tributário se tornar definitivo, seja em sua totalidade ou parcialidade.

Desta forma, entendemos que o que determinará se o crédito tributário é definitivo ou provisório irá depender de uma comparação entre o crédito originariamente constituído e o crédito tributário existente após as várias intervenções do contribuinte e do Fisco nos termos do processo administrativo tributário. Como exemplo, podemos dizer que se o contribuinte não entrar com impugnação no prazo estabelecido pela legislação tributária, o crédito tributário inicialmente será o mesmo que restará após a decretação da revelia do sujeito passivo, restando que o que era crédito a princípio provisório, após estas considerações, será agora considerado como definitivo desde o início. Mas pode ocorrer que mesmo que o contribuinte não apresente impugnação, o próprio Fisco altere o lançamento original por meio de termo aditivo aumentando o valor do crédito tributário inicial e dando ao contribuinte novo prazo para apresentar impugnação. Assim, o crédito tributário inicialmente lançado será tido como provisório e o novo valor lançado é que será tido por enquanto como o lançamento definitivo.

O fato é que a expressão lançamento definitivo apresenta seu efeito na determinação do início do prazo prescricional e o que importa é sabermos se determinado lançamento pode ser considerado definitivo ou não para darmos início a contagem do prazo prescricional para o Fisco iniciar a ação de cobrança do crédito tributário.

Observamos que além da existência do lançamento definitivo existe a necessidade de que ocorra também a inércia por parte do fisco, visto que o lançamento já pode estar constituído definitivamente e mesmo assim não ser possível ao Fisco promover a execução, como no caso de se constatar que o imposto foi definitivamente lançado desde o momento da assinatura de um auto de infração, mas ter sido dado ao contribuinte um prazo de 30 (trinta) dias para fazer o pagamento ou apresentar impugnação. Assim, o início da contagem do prazo prescricional será postergado por mais estes dias concedidos.

Nos lançamentos de ofício e por declaração é o ato do Fisco constituindo o crédito tributário que irá determinar a princípio o início do prazo prescricional, embora outros elementos possam interferir como a ciência do sujeito passivo, prazo para apresentar impugnação ou realizar o pagamento da exigência. Mas nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação a iniciativa de fazer todos os procedimentos necessários ao lançamento é do contribuinte. Assim, uma vez tendo o contribuinte tomado as providências necessárias e declarado o quanto devido e não recolhido, independente da homologação do lançamento, o Fisco pode iniciar a execução do valor declarado a partir do momento em que esteja vencida a obrigação.

Os prazos prescricionais estão sujeitos a suspensão e interrupção implicando que neste caso, mesmo que o prazo já se tenha iniciado com o lançamento definitivo, existirá nova contagem de prazo de forma que o novo prazo prescricional não observará os cinco anos ininterruptamente. Apresenta o CTN da seguinte disposição sobre a suspensão do crédito tributário:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

A suspensão do crédito tributário faz com que o prazo prescricional leve em consideração o tempo já transcorrido até o momento da suspensão do crédito tributário, uma vez superado os efeitos do elemento que suspende a exigibilidade do crédito tributário. Basicamente podem ser separados em dois motivos para a suspensão sendo um que implique a dilação do prazo para pagamento como é o caso da moratória concedida pelo sujeito ativo ao sujeito passivo e do parcelamento em que o contribuinte solicita a divisão do crédito tributário em parcela ao Fisco que a concede de acordo com previsões legais sobre a matéria e a outra em que o contribuinte faz a discussão judicial do crédito tributário, neste caso, fazendo o depósito do montante integral do tributo, apresentando impugnação ao lançamento como no caso de auto de infração ou reclamação nos casos de tributos indiretos, obtendo medida liminar em mandato de segurança ou medidas liminares cautelares em outros tipos de ações judiciais.

O fato é que a moratória e o parcelamento não visam a desconstituir o crédito tributário enquanto às demais modalidades visam tal ação. Mas de qualquer forma o crédito tributário constituído não pode ser exigido mediante a ação de execução fiscal com êxito para o fisco, uma vez que a ação não prosperará em razão de ainda estar pendente a discussão sobre a validade do crédito tributário. Assim, transcrevemos acórdão do STJ no Embargo de Divergência em Recurso Especial nº 850.332-SP (2008/0045787-0) que firma o entendimento.

EMENTA TRIBUTÁRIO – EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA – COMPENSAÇÃO – HOMOLOGAÇÃO INDEFERIDA PELA ADMINISTRAÇÃO – RECURSO ADMINISTRATIVO PENDENTE – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO – FORNECIMENTO DE

CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. 1. As impugnações, na esfera administrativa, a teor do CTN, podem ocorrer na forma de reclamações (defesa em primeiro grau) e de recursos (reapreciação em segundo grau) e, uma vez apresentadas pelo contribuinte, têm o condão de impedir o pagamento do valor até que se resolva a questão em torno da extinção do crédito tributário em razão da compensação. 2. Interpretação do art. 151, III, do CTN, que sugere a suspensão da exigibilidade da exação quando existente uma impugnação do contribuinte à cobrança do tributo, qualquer que seja esta. 3. Nesses casos, em que suspensa a exigibilidade do tributo, o fisco não pode negar a certidão positiva de débitos, com efeito de negativa, de que trata o art. 206 do CTN. 4. Embargos de divergência providos.

A moratória é a prorrogação do prazo para pagamento do crédito tributário com ou sem parcelamento (Machado, 2006. pg. 201) e de acordo com as previsões dos artigos 152 a 155 do CTN pode ser concedida em caráter geral pelo ente federado competente para instituir o tributo e pela união quanto aos tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios quando simultaneamente concedidos aos tributos de competência federal e das obrigações de direito privado.

Também pode ser concedida em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa desde que autorizado por lei e somente pelo ente federado competente para instituir o tributo. A lei que conceda moratória pode circunscrever a região do território da pessoa jurídica que a conceda ou determinar a classe ou categoria de sujeitos passivos a que se aplica. Também deve estabelecer o prazo de duração do favor; as condições da concessão em caráter individual e sendo aos casos tributos a que se aplica, o número de prestações e seus vencimentos, sendo no caso de concessão individual esta atribuição transferida a autoridade administrativa quando dada em caráter individual, bem como as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado.

A moratória abrange somente os créditos tributários já definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado na data citada por ato regularmente notificado ao sujeito passivo. A moratória não se aplica nos casos de dolo ou simulação do beneficiado ou de terceiros em beneficiário daquele, sendo que nestes casos a moratória será revogada com imposição de penalidade e nos demais casos de revogação de moratória não haverá imposição de penalidade. É de se observar que nos casos de moratória concedida em caráter individual quando a mesma foi revogada por motivo de dolo ou simulação, o tempo decorrido entre a concessão e a revogação do crédito tributário não se conta para efeito de prescrição ao direito à cobrança do crédito tributário. No entanto, em caso contrário, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido crédito tributário, sendo, portanto, uma exceção a suspensão do crédito tributário durante o período de transcurso da moratória.



Também suspende a exigibilidade do crédito tributário o parcelamento que foi incluído no CTN pela Lei Complementar 104/2001 que também é entendido como uma espécie de moratória. A Lei Complementar 118/2005 incluída no CTN transferiu para lei específica as condições de parcelamento de crédito tributário de devedor em recuperação judicial do devedor em recuperação judicial. Mas sendo o parcelamento uma forma de moratória conforme entende a jurisprudência do STJ e sendo a ele aplicado subsidiariamente as disposições relativas a moratória nos termos do § 2º, do artigo 155-A, resulta que o efeito prático do parcelamento concedido torna o crédito tributário inexigível temporariamente.

Embora o parcelamento tenha a mesma natureza da moratória ela diferentemente da moratória não afasta a incidência de multas e juros, não correspondendo a uma denúncia espontânea.

O depósito do montante integral do tributo é uma das formas de suspensão do crédito tributário e nas palavras de Luciano Amaro:

O depósito não é pagamento; é garantia que se dá ao suposto credor da obrigação tributária, num procedimento administrativo ou em ação judicial, no sentido de que, decidido o feito, se o depositante sucumbe, o valor depositado é levantado pelo credor, extinguindo-se, dessa forma, a obrigação. (Amaro, 2006, pg. 382).

É de se observar que é necessário que seja depositado o valor integral do tributo para que seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário e que o depósito de valor inferior ao mencionado acima não tem os mesmos efeitos, tornando o crédito tributário exigível e desta forma não alterando o transcurso do prazo prescricional.

As reclamações e os recursos nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo são uma das formas de suspensão do crédito tributário. Tais procedimentos as vezes é chamado de impugnação ou reclamações e é previsto na legislação tributária de diversos entes federados e é baseado no direito de petição e de resposta assegurado pela “a” do inciso XXXIV do artigo V da Constituição Federal/88.

É de se mencionar que se está reclamação tem o efeito de evitar a constituição definitiva do crédito tributário não haverá interrupção do prazo prescricional uma vez que tal prazo nem sequer terá sua marcha inicial até que seja decidida a contenda administrativa.

A suspensão do crédito ocorrerá quando este já estiver definitivamente constituído e daí que terá como efeito a suspensão do prazo prescricional que reiniciará do ponto em que parou considerando o período que já havia transcorrido antes da reclamação.

A concessão de medida liminar ou tutela antecipada em ações judiciais suspendem a exigibilidade do crédito tributário nos termos do artigo 151, incisos I e II, do CTN, respectivamente. O novo CPC incluiu as tutelas provisórias, artigo 294, parágrafo

único, da Lei 13105/2015 (novo CPC) que em nosso entender também suspende a exigibilidade do crédito tributário por ter efeito idêntico a tutela antecipada, não permitindo a execução momentânea do crédito tributário. Assim, o crédito tributário enquanto não cessar os efeitos destas medidas não podem ser executados e interferem na contagem do prazo prescricional.

A interrupção da prescrição contra a fazenda pública é estabelecida no artigo 174 do CTN e nestes casos a contagem do prazo prescricional é reiniciada novamente após cessado o motivo que a causaram.

A interrupção dos prazos prescricionais pode ocorrer segundo o CTN pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal, pelo protesto judicial que constitua em mora o credor por qualquer ato inequívoco que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

A inscrição do débito em dívida ativa em nada altera o correr do prazo decadencial e nem prescricional, visto que ela não marca a data de constituição definitiva do crédito tributário e nem é hipótese de interrupção da prescrição.

A propositura da ação executiva embora seja na maioria dos casos necessária para se interromper a inércia do Fisco não é o elemento suficiente para interromper a prescrição. É necessário o despacho do juiz ordenando a citação que uma vez realizada se concretiza a interrupção do prazo prescricional independentemente de ser o executado citado ou não. Anteriormente à Lei Complementar 118/2005 era mister a citação pessoal do executado, fato este que resultava em prolongamento da interrupção da prescrição ou mesmo na ocorrência da prescrição em face do demasiado tempo despendido pelo judiciário nesta citação, resultando que embora o Estado tenha entrado com a ação executiva em tempo razoável ocorria a prescrição sem culpa do sujeito ativo.

O protesto judicial também é uma das maneiras de se interromper a prescrição do crédito tributário de acordo com o CTN. O protesto judicial é previsto no artigo 517 do CPC sendo transferido para legislação ordinária o detalhamento deste procedimento. A Lei 9492/1097 disciplina o protesto. Para se utilizar o protesto judicial é necessário que se tenha esgotado o prazo previsto no artigo 523 do CPC para pagamento voluntário.

As decisões proferidas no processo civil que reconheça a exigibilidade de pagar quantia, de fazer, de não fazer ou entregar coisa são títulos executivos judiciais que podem ser levados a cartório de protesto de títulos e documentos e uma vez protestados causam a interrupção da prescrição, nos termos do artigo 515 do CPC.

Em relação ao direito tributário, tanto o contribuinte quanto o Fisco podem realizar o protesto judicial, sendo do interesse do contribuinte as questões relativas a restituição de tributos e do interesse do Fisco as questões relativas a cobrança de tributos.

A partir da vigência da Lei complementar 118/2005, o despacho do juiz que ordene a citação interrompe a prescrição do crédito tributário, não sendo mais necessário a citação do executado. No entanto, se tal citação ocorreu anteriormente a vigência da citada lei, se o executado não for citado não é interrompido o prazo de prescrição do crédito tributário, assim tem entendido o STJ. Abaixo, transcrevemos acórdão do STJ no Recurso Especial nº 1.670.474-SP (2017/0030400-2) que firma o entendimento.

#### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CITAÇÃO POR EDITAL. INTERRUÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. POSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE REVOLVIMENTO DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7/STJ. RETORNO DOS AUTOS. 1. Hipótese em que a Corte local definiu: "Vale ressaltar, que a citação editalícia não tem o condão de interromper o curso do prazo prescricional, pois não se reveste do caráter pessoal exigido pelo art. 174, parágrafo único, inciso I, antiga redação, do CTN. Não houve nos autos, nenhuma notícia de causa interruptiva ou suspensiva da prescrição a que se refere o artigo 174, e parágrafo único, do CTN, de sorte que a prescrição ocorreu, já que se passaram mais de cinco anos da constituição dos créditos tributários (1998, 1999 e 2000) até a data da citação (2011) (fl. 139, e-STJ - grifo nosso). 2. A Primeira Seção do STJ, ao apreciar demanda representativa de controvérsia (art. 543-C do CPC), reafirmou que a citação editalícia tem o condão de interromper o prazo prescricional. (REsp 999.901/RS). 3. No mesmo julgamento, o STJ firmou a seguinte orientação: a) no regime anterior à vigência da LC 118/2005, o despacho de citação do executado não interrompia a prescrição do crédito tributário, uma vez que somente a citação válida era capaz de produzir tal efeito; b) a alteração do art. 174, parágrafo único, I, do CTN, pela LC 118/2005, o qual passou a considerar o despacho do juiz que ordena a citação como causa interruptiva da prescrição, somente deve ser aplicada nos casos em que esse despacho tenha ocorrido posteriormente à entrada em vigor da referida lei complementar. 4. Somente com base nos elementos fornecidos pelo acórdão recorrido, não é possível definir, sem adentrar no contexto fático probatório dos autos, o que é vedado pela Súmula 7/STJ, se a citação por edital teve o condão de interromper o prazo prescricional, pois não há informação sobre a data do despacho que ordenou a citação tampouco de quando se deu a citação editalícia. 5. Recurso Especial parcialmente provido, a fim de determinar o retorno dos autos à origem para rejuízo da causa com base nas premissas fixadas.

A aplicação retroativa da Lei Complementar 118/2005 não é possível em virtude de não atender ao disposto no artigo 106 do CTN, visto que não é expressamente interpretativa e também pelo fato de a prescrição tributária não tratar da definição de infração e de ato de exigência de ação ou omissão.

A interrupção da prescrição também é alcançada por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor nos termos do artigo 174, inciso III, do CTN. "Na prática, tal comando tem sido suscitado para arguir a prescrição, no caso de extemporâneo redirecionamento de execução fiscal sobre os sócios, devedores solidários com a pessoa

jurídica. Após prolatado o despacho citatório da pessoa jurídica devedora” (Sabbag, 2011, pg. 713).

Ocorre que uma vez que o juiz tenha ordenado o despacho citatório do responsável direto pelo crédito fiscal e não seja possível a execução da pessoa jurídica e havendo responsabilidade de terceiros nos termos do artigo 134 e 135 do CTN é possível a execução destes últimos, no entanto, tal execução está sujeita a prazo para o redirecionamento que se não exercido em tempo hábil poderá levar a prescrição do crédito tributário.

A exigência de tributo do responsável direto pelo pagamento do débito tributário não necessita do ato de constituir em mora o devedor, pois com o lançamento já estabelece o quanto devido incluindo multas, juros e correção monetária, no entanto, quando se faz a transferência da exigência do crédito tributário para terceiro este ainda não foi constituído em mora, daí a importância de observância de tal procedimento tanto para fins de contagem dos juros de mora quanto para fins prescricionais.

O artigo 395 do novo Código Civil/2002 estabelece que a interpelação judicial ou extrajudicial constitui a mora, no entanto, podem ser acrescentados ao rol outras formas de se constituir o devedor judicialmente em mora, como as intimações judiciais, notificações judiciais e o protesto judicial.

Nos termos do artigo 174, inciso IV, o ato judicial ou extrajudicial que resulte em reconhecimento do débito pelo devedor também interrompe a prescrição. É comum os entes tributários ao conceder parcelamento vincular tal concessão a confissão irretratável da dívida, desta forma o parcelamento além de suspender a exigência do crédito tributário também se configurar em forma de interrupção da exigência do crédito tributário. Este tipo de entendimento é compartilhado pelo STJ conforme consta do RECURSO ESPECIAL Nº 1.670.543 - PR (2017/0095865-4) que assim, dispõe:

EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. PEDIDO DE ADESÃO A REGIME DE PARCELAMENTO. INTERRUÇÃO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. INSUFICIÊNCIA DO ACERVO PROBATÓRIO. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ. 1. O pedido de parcelamento tributário acarreta duas consequências: a) interrompe a prescrição, nos termos do art. 174, parágrafo único, IV, do CTN, por representar ato extrajudicial de confissão de dívida (art. 5º da Lei 11.941/2009), e b) suspende a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, VI, do CTN), e, portanto, a prescrição, enquanto vigente o parcelamento. 2. No caso dos autos, o parcelamento foi imediatamente rescindido pela Administração Tributária (a rescisão foi causada por ato imputável à recorrente – fl. 153, e-STJ), mas é inegável que houve a interrupção da prescrição em 6.10.2009, data em que a empresa pediu o parcelamento do débito, conforme premissa fática expressamente consignada no acórdão hostilizado (fl. 355, e-STJ) e não impugnada pela recorrente. 3. Entre a confissão extrajudicial do débito (6.10.2009) e a data do despacho que ordenou a citação (17.4.2012) transcorreu prazo inferior a cinco anos, razão pela qual não procede a tese de violação do art. 174 do CTN. 4. Quanto ao tema da ilegitimidade passiva, originalmente o Tribunal de origem afirmou que seria

impossível examinar a presença ou não dos requisitos para o redirecionamento ao fundamento de que a decisão do juízo de primeiro grau, agravada, não teria valorado o tema, de modo que seria inviável a supressão de instância. 5. Foram opostos Embargos de Declaração pela empresa recorrente afirmando que a matéria é de ordem pública, momento em que o órgão colegiado se amparou no conteúdo da decisão agravada para consignar que "as provas carreadas na exceção de pré-executividade são insuficientes para o reconhecimento de ilegitimidade passiva pela via eleita" (fl. 386, e-STJ). 6. Dito de outro modo, a Corte local se reportou à decisão do juízo de primeiro grau, a qual havia dito que a matéria não era passível de ser discutida em Exceção de Pré-Executividade e que, além disso, não havia provas suficientes para afastar o redirecionamento. 7. Ainda que, em tese, a legitimidade de parte possa sim ser objeto de discussão nesse instrumento de objeção processual, isso só ocorre quando o preenchimento ou não desse requisito processual (legitimidade processual passiva) for aferível de plano. No caso concreto, o acórdão hostilizado adota fundamento autônomo relacionado ao conteúdo probatório, reputando-o inapto a influir no convencimento da autoridade judicial. A revisão desse entendimento esbarra no óbice da Súmula 7/STJ. 8. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

A prescrição também ocorre em relação ao direito do contribuinte de reaver o valor pago indevidamente. Tal prazo se inicia após o contribuinte ter solicitado na via administrativa a restituição de tal valor e não ter seu pedido atendido, nos termos do artigo 169 do CTN, abaixo *ipsis literis*:

Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública

Este prazo prescricional de 1 (um) ano que é a metade de 2 (dois) anos se refere a prescrição intercorrente em que se estabelece uma punição pela inércia do exequente.

“A doutrina convencionou denominar de prescrição intercorrente a ausência de atos executivos no processo de execução fiscal, por determinado lapso de temporal, que acarretaria a sua extinção, prevista no art. 40 da Lei n. 6.830”. (Fratari, 2010). A lei citada que é de 1980 trata da cobrança da Dívida Ativa da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O artigo citado determina pelo § 2º o arquivamento dos autos se no prazo máximo de 1 (um) ano sem que seja localizado o devedor ou encontrado bens penhoráveis o juiz ordenará o arquivamento dos autos e pelo § 3º que permite o desarquivamento dos autos em caso de se encontrar o devedor ou bens penhoráveis para prosseguimento da execução fiscal. No entanto, embora o caput do artigo fale que nesse período não corra prazo prescricional, mas se correu prazo prescricional, o juiz, após ouvir a fazenda pública poderá reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

Santi (2004, pg. 236-234) entende que este prazo não seja de prescrição tributária, visto não se tratar do exercício do direito de ação e também por não se tratar de forma de extinção do crédito tributário estabelecido no CTN, tratando-se

simplesmente das disposições dos artigos 791, 794 e 795 da Lei 5.869/1973, antigo CPC.

Em relação a prescrição conhecida com intercorrente, entendemos que ao não permitir a continuidade do processo de execução ela acaba por solapar o próprio crédito tributário e por consequência possui o condão de extinguir o crédito tributário. Considerando que a prescrição não seja somente a perda do direito de ação, uma vez que a mesma é forma de extinção do crédito tributário nos termos do artigo 156, inciso V, do CTN e também pelo próprio CTN tratar de interrupção do prazo prescricional uma vez já iniciada a ação, resta que embora não prevista no código tributário, tal prazo é de prescrição tributária por redundar na extinção da obrigação tributária.

Em relação a decadência e prescrição foi estabelecido pelo artigo 146, inciso III, da Constituição Federal que as normas gerais em matéria de legislação tributária no tocante a estes institutos seriam feitas por lei complementar.

O Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1967 e posteriores como lei complementar pelo fato de tal diploma legal ser anterior a existência de tais leis. Assim, tendo em vista que as leis complementares visam a estabelecer uniformidade de tratamento e resolver conflitos entre os entes federados em matéria tributária, entendemos que em matéria de prescrição e decadência a referência que a constituição faz a lei complementar é somente a lei complementar federal.

Temos de levar em consideração que de acordo com Eurico Marcos Diniz de Santi (2004, pg. 86) na Constituição de 1946, estava presente a expressão normas gerais de direito financeiro, proposta pela Emenda nº 938 do constituinte Aliomar Baleeiro e que da exposição de motivos tem como justificativa:

**(...) visa disciplinar uniformemente em todo o país as regras gerais sobre sobre formação das obrigações tributárias, prescrição(...) evitando o pandemônio resultante de disposições diversas (...)** (grifo do autor). (Santi, 2004, pg. 86).

Logo, as disposições do artigo 146 da constituição de 1998 é derivada da Constituição de 1946 de forma que o entendimento que melhor atende a evolução histórica é a que restringe a lei complementar federal a que pode estabelecer normas gerais em matéria de prescrição e decadência, pois do contrário levaria a total anarquia dos institutos.

## CONCLUSÃO:

Diante do exposto se constata que o assunto prescrição e decadência é ainda assunto controverso tanto na doutrina quanto na jurisprudência. Embora, o STJ tenha certo padrão nas decisões que envolvam a discussão sobre quando ocorre a decadência e quando ocorre a prescrição, principalmente levando em consideração um marco divisório entre a vigência da Lei Complementar 118/2005, que é 09/06/2005, aplicando-se a teoria dos 5 (cinco) + 5 (cinco) ou de 10 (dez) anos para a ocorrência de decadência do direito do contribuinte ter o direito a restituição do imposto pago indevidamente quando o pagamento tenha ocorrido antes da vigência da referida lei e de 5 (cinco) anos quando o pagamento tenha ocorrido posteriormente a vigência citada.

Também o marco em questão é importante quanto à interrupção do prazo prescricional que antes era contado da citação válida do devedor e agora é do despacho do juiz que ordenar a citação em processo de execução fiscal. Observamos que o despacho somente é marco de interrupção quanto ao direito da fazenda pública, visto que quanto ao direito do contribuinte em nada tenha alterado as disposições anteriores.

Observamos que a decadência não apresenta suspensão e nem interrupção de seus prazos, enquanto à prescrição está sujeita a tais interferências. Mesmo quando o lançamento é anulado por vício formal não se pode dizer que houve suspensão ou interrupção do prazo decadencial e sim que houve um novo marco para se iniciar um novo prazo decadencial desconsiderando o lançamento anterior.

Embora os institutos de decadência e prescrição tenha sua gênese no direito civil, sendo que a primeiro resultaria na perda do direito material e o segundo na perda do direito de ação, a evolução destes institutos no direito tributário levou a que os dois institutos se aproximassem, resultando que ambos resultassem na perda do direito material, pois, o CTN incluiu ambos como forma de extinção do crédito tributário e daí que mesmo a prescrição não seja somente afeta ao direito de ação solapando também o próprio direito material.

Pelas disposições do Código Civil de 2002, a prescrição passou a ser reconhecida de ofício pelo juiz, não precisando mais ser alegada pela parte que aproveite. Assim, tratou-se de reconhecimento de que a prescrição também implica na perda do direito material.

A decadência nos impostos sujeitos a homologação é afetada pela ocorrência de fraude, dolo ou simulação que permite que quando ocorra tal situação, o início do prazo

decadencial seja iniciado no primeiro dia do exercício imediato a ocorrência do fato gerador. A doutrina e a jurisprudência compartilham desta opinião. Entendemos que não seja a melhor solução, tendo em vista que na maioria dos casos o procedimento ilícito do contribuinte quando descoberto não é apenado e desta forma acaba sendo privilegiado por esta interpretação. Apesar de discordar da interpretação, considero que também o prazo de 20 (vinte) anos que estabelecido no código civil seja demasiadamente longo e se deveria buscar uma alternativa por meio legislativo de forma que este prazo ficasse entre 2 (dois) anos e 5 (cinco) anos desde que não houvesse outra forma de se chegar a apuração do valor devido por outros meios. Assim, se a apuração dos fatos for possível por meio de levantamento fiscal por meio de procedimento contábil e fiscal que estavam à disposição do Fisco desde o início, a solução pelo primeiro dia do exercício seguinte é satisfatória.

A decadência e a prescrição são institutos que podem ser diferenciados pela sequência em que surge. Assim, primeiro se fala de decadência e depois de prescrição. Embora muitas vezes a discussão seja orientada diretamente para a prescrição quando se trate de imposto com lançamento por homologação, mas isto é resultado da especificidade deste tipo de lançamento em que o pagamento ou declaração foi realizado antes da homologação. No entanto devemos levar em consideração que a homologação tácita ou expressa retroagirá o crédito tributário ao tempo anterior da declaração e/ou do pagamento. Logo, este tipo de ocorrência não prejudica a sequência temporal dos institutos.

A decadência do direito de o Fisco fazer a primeira constituição do crédito tributário ocorre se transcorrido o prazo de 5 cinco anos da ocorrência do fato gerador sem efetuar o lançamento nos impostos sujeito ao lançamento por homologação no caso de inoccorrência de fraude, dolo e simulação, e cinco anos da ocorrência do fato gerador nos demais casos. No entanto, se o lançamento anterior for anulado por vício de forma é concedido um novo prazo para se fazer um novo lançamento, sujeito a prazo decadencial de 5 (cinco) anos, evidentemente, só permitindo corrigir os erros formais do lançamento anterior.

Também devemos observar que as notificações que tenham por objetivo apurar o imposto devido antecipa o prazo de início da contagem do prazo decadencial que se inicia no primeiro dia do exercício subsequente.

Os prazos decadenciais não apresentam interrupção em sua contagem e o que se aparenta com interrupção na verdade é somente a forma de se iniciar a contagem do prazo. Assim, quando da anulação de um lançamento por vício de forma não houve qualquer interrupção de prazo e sim uma alteração na maneira como estes são contados.



Para o direito a restituição de imposto, o contribuinte tem também 5 (cinco) anos para fazer o pedido administrativo junto ao ente tributante, que é contado da data da ocorrência do pagamento indevido.

A prescrição é contada da data do lançamento definitivo para o fisco. Este lançamento definitivo é em nosso entender a data que o lançamento efetuado pelo agente competente é devidamente cientificado ao contribuinte, e a não ser que tal lançamento seja modificado pelo órgão responsável por meio de termo aditivo efetuado enquanto não vencido o prazo decadencial este prazo não se modificaria. As reduções dos valores devidos sem a modificação substancial da natureza do crédito tributário sem a aplicação de algum elemento que suspenda ou interrompa a exigência do crédito tributário em nada alteram o prazo prescricional, visto que o remanescente já se encontrava totalmente lançado. Agora, se houver um agravamento da exigência assim, estaremos diante de um crédito não lançado anteriormente justificando a mudança do início da contagem do prazo prescricional considerando como lançamento definitivo este último lançamento.

A maior parte da doutrina e da jurisprudência entendem que o prazo concedido ao contribuinte para fazer o pagamento ou entrar com recurso estenderiam o início da contagem do prazo prescricional, no entanto, consideramos que não existe tal previsão legal, tais prazos não são estabelecidos por lei complementar e sim por leis ordinárias que estabelecem tanto prazo para pagamento dos autos de infração quanto às regras do contencioso administrativo. Além do mais elas não dispõem nada sobre prescrição e decadência. Assim, em nosso entender para que se pudesse agregar estes períodos para dilatar o início da contagem necessitaria incluí-lo por lei complementar federal.

Os prazos prescricionais estão sujeitos a suspensão e interrupção de seus prazos, sendo que a suspensão reinicia o prazo prescricional começando a contagem a partir do momento em que a causa suspensiva não existe mais, enquanto à interrupção desconsidera o período interrompido e dá continuidade a contagem do prazo prescricional desde o início da contagem anterior.

Entendemos que não exista período em que não se esteja contando prazo decadencial ou prazo prescricional a não ser em momentos em que estejam presentes elementos de suspensão ou de interrupção do prazo prescricional pelas seguintes razões:

- 1) feito o lançamento pelo agente do Fisco e não notificado o contribuinte, está correndo prazo decadencial, notificado o contribuinte está correndo prazo prescricional;
- 2) se o contribuinte for considerado em revelia não apresentando impugnação está se contando prazo de prescrição; se apresentar impugnação está suspenso o prazo que

recomeçara a contar do zero até que os efeitos da impugnação cessem e seja decidido em última instância o resultado do crédito tributário e dado conhecimento ao contribuinte da decisão.

3) não tendo o contribuinte entrado com impugnação ou não tendo êxito na mesma, nem pagando o crédito tributário, se o representante judicial da fazenda pública não proceder a interrupção da exigência do crédito tributário por meio da citação válida em tempo hábil e deixado transcorrer o período de 5 (cinco) anos do lançamento definitivo, considerando os efeitos de suspensões ocorridas e outras interrupções, ocorrerá a prescrição do crédito tributário.

Os prazos decadenciais em relação ao direito do contribuinte tem a ver com o a data de extinção do crédito tributário no caso de pagamento por erro ou imprudência, que a nosso ver é da ocorrência do pagamento indevido, visto que não pode ser extinto o que não existe. No caso de reforma de decisão administrativa ou judicial de condenação do sujeito passivo este prazo é contado da decisão transitada em julgado. Observamos que este prazo são de 5 (cinco) anos.

Os prazos prescricionais em relação ao direito do contribuinte são de 2 (dois) anos da data da decisão administrativa que denegar restituição e é interrompida pela citação pessoal da representante da fazenda pública.

Não se pode deixar de ressaltar que o fenômeno da constitucionalização afeta todos os ramos do direito. No Direito Administrativo, o princípio da legalidade passou para princípio da juridicidade. Ou seja, tem-se que obedecer não só a lei como também os princípios da Constituição. Em especial, deve-se aplicar o princípio da razoabilidade-proporcionalidade que tem por fim coibir atos abusivos, desnecessários e inadequados. Logo, no Direito Tributário, não se pode aceitar interpretações dos institutos da decadência e da prescrição que levem a prazos desarrazoados de forma a ocasionar insegurança jurídica, aumento desnecessários dos custos das empresas etc.

Finalmente, mencionamos o tema de prescrição e decadência ainda se apresenta com muitas lacunas a ser preenchida e solucionadas por meios de novos estudos em face de sua complexidade e dos muitos problemas que surgem à medida que mais pessoas se interessam pelo tema e apresentam seus estudos e ideias para que possam ser confrontadas. É de se observar que ainda existem poucos trabalhos que tratam o tema de forma mais específica e em seus pormenores no direito tributário.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

ÁVILA, Humberto. Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das leis. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 236, p. 369-384, abr. 2004. ISSN 2238-5177.

BARROSO, Luis Roberto. A constitucionalização do Direito e suas repercussões no âmbito administrativo. In ARAGÃO. Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Coord.). Direito Administrativo e seus novos paradigmas. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 31-6. ISBN 978-85-7700-186-6.

BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática, In Revista de Direito do Estado, ano 4, nº 13:71-91 jan/mar 2009, p.75.

BINENBOJM, Gustavo. A Constitucionalização do Direito Administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE). Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 13, Salvador, março/abril/maio, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10 ed. Rio de Janeiro, Forense, 1996.

BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. 3 ed. São Paulo. Forense, 1981.

BRASIL. Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 2002. 1940. Código Penal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm) > acesso em 18/08/2017.

BRASIL. Lei 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L3071.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm)> Acesso em 18/08/2017.

BRASIL. Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm)> Acesso em 18/08/2017.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Penal. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm) > acesso em 18/08/2017.

BRASIL. Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Código de Processo Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5869.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm) > acesso em 18/08/2017.

BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)> acesso em 18/08/2017.

BRASIL. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm)> acesso em 18/08/2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 09/02/2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp104.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm)> Acesso em 30/11/2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp118.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/LCP/Lcp118.htm)> Acesso em 18/08/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Inteiro Teor. Agravo Regimental nos Embargos de Divergência em RESP Nº 1.199.262 - MG. Inteiro Teor. Recurso Especial nº 1002932/SP. 1º Seção. Relator Min. Benedito Gonçalves. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1079881&num\\_registro=201100369851&data=20111107&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1079881&num_registro=201100369851&data=20111107&formato=PDF)> Acesso em 26/10/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Inteiro Teor. Agravo Regimental em Recurso Especial nº 112.386-GO. 1º Turma. Relator Min. Arnaldo Esteves Lima. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1041533&num\\_registro=200901252460&data=20110318&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1041533&num_registro=200901252460&data=20110318&formato=PDF)> Acesso em 28/08/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Inteiro Teor. Agravo Regimental em Recurso Especial nº 706.556-MG. 2º Turma. Relator Min. Diva Malerbi. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1505451&num\\_registro=201501041411&data=20160427&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1505451&num_registro=201501041411&data=20160427&formato=PDF)> Acesso em 23/08/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Inteiro Teor. Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1.523.619/MG. 2º Turma. Relator Min. Humberto Martins. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1461513&num\\_registro=201500698722&data=20151113&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1461513&num_registro=201500698722&data=20151113&formato=PDF)> Acesso em 28/08/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 850.332 – SP. Inteiro Teor. Relator Min. Eliana Calmon. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=787489&num\\_registro=200800457870&data=20080812&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=787489&num_registro=200800457870&data=20080812&formato=PDF)> Acesso em 26/10/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Inteiro Teor. Recurso Especial nº 58.918/RJ. 1º Turma. Relator Min. Humberto gomes de Barros. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num\\_registro=199500012162&dt\\_publicacao=19-06-1995&Cod\\_tipo\\_documento=>](https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199500012162&dt_publicacao=19-06-1995&Cod_tipo_documento=>)> Acesso em 23/08/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Inteiro Teor. Recurso Especial nº 167.543-SP. 2ª turma. Relator Min. Herman Benjamin. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1618859&num\\_registro=201700958654&data=20170630&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1618859&num_registro=201700958654&data=20170630&formato=PDF)> Acesso em 23/10/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Inteiro Teor. Recurso Especial nº 973.733-SC. 1ª Seção. Relator Min. Luiz Fux. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=901905&num\\_registro=200701769940&data=20090918&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=901905&num_registro=200701769940&data=20090918&formato=PDF)> Acesso em 23/08/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Inteiro Teor. Recurso Especial nº 1.002.932/SP. 1ª Seção. Relator Min. Luiz Fux. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/Documento/mediado/?componente=ITA&Sequencial=897759&num\\_registro=200702600019&data=20091218&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/Documento/mediado/?componente=ITA&Sequencial=897759&num_registro=200702600019&data=20091218&formato=PDF)> Acesso em 23/08/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Inteiro Teor. Recurso Especial nº 1.207.053/SP. 2ª Turma. Relator Min. Castro Meira. Disponível em [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1019730&num\\_registro=201001432647&data=20101123&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1019730&num_registro=201001432647&data=20101123&formato=PDF) Acesso em 18/08/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Inteiro Teor. Recurso Especial nº 1.670.474-SP. 2ª turma. Relator Min. Herman Benjamin. Disponível em < BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/Documento/mediado/?componente=ITA&Sequencial=897759&num\\_registro=200702600019&data=20091218&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/Documento/mediado/?componente=ITA&Sequencial=897759&num_registro=200702600019&data=20091218&formato=PDF)> Acesso em 23/10/2017.

CAMPOS, Ricardo Ribeiro. Decadência e prescrição no novo Código civil: breves considerações. Revista Jurídica, Rio de Janeiro, v. 52, n. 320, p. 65–71, jun. 2004. Revista de Direito Privado: RDPriv, v. 5, n. 17, p. 172-178, jan./mar. 2004. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/41118>.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

DINIZ, Maria Helena. Código Civil Anotado. 15 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro: 2- teoria geral das obrigações. 22 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

DISTRITO FEDERAL. Decreto 18.955, de 22 de dezembro de 1997. Regulamento do ICMS. Disponível em <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=18955&txtAno=1997&txtTipo=6&txtParte=.COMPILADO.>> acesso em 18/08/2017.

DISTRITO FEDERAL. Decreto 33.269, de 18/11/2011. Processo Administrativo Fiscal. Disponível em <  
<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=33269&txtAno=2011&txtTipo=6&txtParte=>> acesso em 18/08/2017.

DISTRITO FEDERAL. Lei 1254, de 08/11/1996. Dispõe quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Disponível em: <  
<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=1254&txtAno=1996&txtTipo=5&txtParte=COMPILADO> .> acesso em 18/08/2017.

DISTRITO FEDERAL. Lei 4567, de 09/05/2011. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, contencioso e voluntário, no âmbito do Distrito Federal e dá outras providências. Disponível em <  
<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=4567&txtAno=2011&txtTipo=5&txtParte=#ARTIGO1>> acesso em 18/08/2017.

FRATARI, Rafael. Decadência e Prescrição no Direito Tributário: em defesa da norma geral no direito brasileiro. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010.

GIORDANI, Mário Curtis. Iniciação ao direito romano. 3 ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 1996.

HABLE, José. A extinção do crédito tributário por decurso de prazo. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora Lumens Juris, 2007.

LEAL, Antônio Luís da Câmara. Da Prescrição e da Decadência: teoria geral do direito civil. 3. ed. atual. pelo juiz José de Aguiar Dias, Rio de Janeiro: Forense, 1978.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito (Organizador). Planejamento tributário. São Paulo: Malheiros, 2016.

MEIRELES, Hely Lopes et al. Direito administrativo brasileiro. São Paulo. 36 ed. Malheiros, 2010.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo. 3 ed. Editora Saraiva, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário. 3ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.

TARTUCE, Flávio. Manual de Direito Civil: volume único. 6. ed. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

VELOSO, Caetano. Oração ao Tempo. Disponível em: < <https://www.letras.mus.br/caetano-veloso/44760/>> acesso em 22/11/2017.